# الشركات الوهمية أو الصورية
# وأثرها علي الإيرادات الضريبية
# والأنشطة الإقتصادية

بحث مقدم من الباحث

**رجب محمد عيد السيد عبدالخالق**

باحث دكتوراه بقسم الأقتصاد والمالية العامة

كلية الحقوق جامعة حلوان

مأمور ضرائب بمصلحة الضرائب المصرية

**مقدم ألي**

مجلة حقوق حلوان

للدراسات القانونية والاقتصادية

2024

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا إِذَا تَدَايَنتُم بِدَيْنٍ إِلَىٰ أَجَلٍ مُّسَمًّى فَاكْتُبُوهُ ۚ وَلْيَكْتُب بَّيْنَكُمْ كَاتِبٌ بِالْعَدْلِ ۚ وَلَا يَأْبَ كَاتِبٌ أَن يَكْتُبَ كَمَا عَلَّمَهُ اللَّهُ ۚ فَلْيَكْتُبْ وَلْيُمْلِلِ الَّذِي عَلَيْهِ الْحَقُّ وَلْيَتَّقِ اللَّهَ رَبَّهُ وَلَا يَبْخَسْ مِنْهُ شَيْئًا ۚ فَإِن كَانَ الَّذِي عَلَيْهِ الْحَقُّ سَفِيهًا أَوْ ضَعِيفًا أَوْ لَا يَسْتَطِيعُ أَن يُمِلَّ هُوَ فَلْيُمْلِلْ وَلِيُّهُ بِالْعَدْلِ ۚ وَاسْتَشْهِدُوا شَهِيدَيْنِ مِن رِّجَالِكُمْ ۖ فَإِن لَّمْ يَكُونَا رَجُلَيْنِ فَرَجُلٌ وَامْرَأَتَانِ مِمَّن تَرْضَوْنَ مِنَ الشُّهَدَاءِ أَن تَضِلَّ إِحْدَاهُمَا فَتُذَكِّرَ إِحْدَاهُمَا الْأُخْرَىٰ ۚ وَلَا يَأْبَ الشُّهَدَاءُ إِذَا مَا دُعُوا ۚ وَلَا تَسْأَمُوا أَن تَكْتُبُوهُ صَغِيرًا أَوْ كَبِيرًا إِلَىٰ أَجَلِهِ ۚ ذَٰلِكُمْ أَقْسَطُ عِندَ اللَّهِ وَأَقْوَمُ لِلشَّهَادَةِ وَأَدْنَىٰ أَلَّا تَرْتَابُوا ۖ إِلَّا أَن تَكُونَ تِجَارَةً حَاضِرَةً تُدِيرُونَهَا بَيْنَكُمْ فَلَيْسَ عَلَيْكُمْ جُنَاحٌ أَلَّا تَكْتُبُوهَا ۗ وَأَشْهِدُوا إِذَا تَبَايَعْتُمْ ۚ وَلَا يُضَارَّ كَاتِبٌ وَلَا شَهِيدٌ ۚ وَإِن تَفْعَلُوا فَإِنَّهُ فُسُوقٌ بِكُمْ ۗ وَاتَّقُوا اللَّهَ ۖ وَيُعَلِّمُكُمُ اللَّهُ ۗ وَاللَّهُ بِكُلِّ شَيْءٍ عَلِيمٌ ﴾ ﴿٢٨٢﴾

صدق الله العظيم

البقرة ، الآية: 282

# الشركات الوهمية أو الصورية
# وأثرها علي الإيرادات الضريبية
# والأنشطة الإقتصادية


**ملخص البحث**

تعرف الشركة بـأنها " ثبوت الحق في شئ واحد لاثنين أو أكثر علي جهة الشيوع ، أو عقد يسهم فيه شخصان أو أكثر بمال أو عمل موجب صحة تصرفهما ومشاركتهما في الربح أو تحمل الخسارة.

كما عرف القانون المدني في المادة 505 منه علي أن الشركة هي " الشركة عقد به يلتزم شخصان أو أكثر يساهم كل منهم في مشروع إقتصادي بتقديم حصة من مال أو من عمل لأقسام ما ينشأ من هذا المشروع من ربح أو خسارة "

ويعد تأسيس الشركة أو الشخص الأعتباري : هو بمثابة اللبنة الأولى التي توضع في بناء كيان اقتصادي صغيراً كان أو كبير، تتشابك حوله العلاقات فيما بعد التأسيس من معاملات بين الشركة وعملائها ، وأخرى بين الشركة وموظفيها ، وداخل الكيان ذاته تنشأ علاقات فيما بين الشركاء حول كيفية إدارة الشركة والتصرف فى الأرباح و نسب التوزيع ، فلابد من الاهتمام بوضع الأساس السليم لهذا الكيان بما يحفظ حقوق الشركاء بالشركة ، ويحمى حقوق الكافة من المتعاملين معها بتوثيق وشهر هذا النظام لدى جهة إدارية تكون هي الأمينة على حفظ حقوق كل من ذكر .

ولما كان للشخص المعنوي هذه الصفة ، فقد اجمع الفقاء على ضرورة مسائلته جنائياً ؛ وذلك نظراً لتطور العلاقات الاقتصادية والاجتماعية ، وكثرة الأنشطة والتعاملات التجارية وتزايدها للأشخاص الإعتبارية (المعنوية) ، الأمر الذي أدى إلى تعاظم دور هذه الأشخاص في مجال الإنتاج .

وقد أدى ذلك إلى ظهور العديد من الجرائم التي تفوق في أضرارها ؛ الجرائم التي يرتكبها الأشخاص الطبيعيين ، ومنها الجرائم المالية ، مما استوجب معه ضرورة إقرار هذا النوع من المسئولية في العديد من التشريعات الجنائية ، حيث ذهبت الغالبية العظمى من الدول الأوروبية والغربية وغيرها من الدول الكبري إلى تطبيق مبدأ المسئولية الجزائية للأشخاص المعنوية مثل فرنسا و الولايات المتحدة الأمريكية ، وبريطانيا ، وكندا، وأستراليا، والدنمارك، وكوريا ، ومن الدول العربية مصر .

كما أنه يتم إنشاء أشخاص معنوية يرتكب عن طريقها العديد من الجرائم الجنائية والمالية ، وليس لها وجود علي أرض الواقع ، أي أنها شركات وهمية ، ليس لها مقر أو عنوان حقيقي يتم الوصول إليها ، ويرتكب منها العديد من الجرائم المالية والضريبية ، ورؤية الباحث في القضاء علي هذه الظاهرة التي تم التعامل من خلالها بأكثر من 2 تريليون جنية تعاملات ضريبية بإجمالي ضريبة أكثر من 211 مليار

جنية كضريبة علي القيمة المضافة لا يمكن تحصيلها ، ناتجة من إصطناع فواتير إلكترونية تم تداولها بين شركات وهمية عن واقعة بيع غير حقيقية .


## Abstract

The company is defined as “the establishment of the right to one thing for two or more people jointly, or a contract in which two or more people contribute money or work against their health and share in the profit or bear the loss”.

The Civil Code also defines in Article 505 that a company is “a company in which two or more persons, each of whom undertakes to participate in an economic project, share money or work for portions of what arises from this project, whether by choice or choice”.

Therefore, the company or legal person decided: It is the first structure that is put in place in building a small entity as usual, or, to coordinate the relationships between them after the contracts between the company and its work, and another between the company for its cooperation, and within the whole, so the relationships between them among themselves on how to manage the company And the dispositions of relative coverage and distribution, there must be proper public attention for this reason, including preserving the rights of the company’s shareholders, and protecting the rights of the Kava who deal with us by documenting and publishing this system with an administrative body that is responsible for preserving the rights of everyone mentioned.

Since the legal person has this characteristic, the jurists unanimously agreed on who has his criminal cases; This is due to the development of social economic relations, and the abundance and increase of relationships and transactions between legal persons, which has led to a growing role for these persons in the field of production.

This has led to the appearance of many damages that exceed; This is what is committed by natural persons, including biodiversity, which has the right to approve this type in many organizations, as the vast majority of Western countries and other major countries went to apply and realized the penalty for legal persons such as France and the United States of America, Britain, documents, Australia, Denmark, Korea, and from the Arab countries Egypt.

Legal persons are also created that commit methods that have many diverse types, and do not exist on the ground, that is, fictitious companies, that do not have their headquarters or real address to reach them, and many stocks and taxes are made from them, and the researcher’s vision is to eliminate this phenomenon that has been dealt with. With it, there are more than 2 pounds worth of tax transactions, with a total appearance of more than 211 billion

pounds in value tax in addition to the unobtainable amount, resulting from the fabrication of electronic invoices that were circulated between fictitious companies based on the fact of an unreal sale.

## الشركات الوهمية أو الصورية
## وأثرها علي الإيرادات الضريبية
## والأنشطة الإقتصادية

## توطئه

وعلى الصعيد العالمي ، تبلغ الاستثمارات الوهمية مستوى مذهلا قدره 15 تريليون دولار، أو ما يعادل مجموع إجمالي الناتج المحلي السنوي للعملاقين الاقتصاديين – الصين وألمانيا .

ورغم المساعي الدولية التي تهدف إلى الحد من التحايل الضريبي وأبرزها مبادرة تأكل الوعاء الضريبي ونقل الأرباح التي أطلقتها مجموعة العشرين والتبادل التلقائي للمعلومات المتعلقة بالحسابات المصرفية في إطار مبادرة معيار الإبلاغ المشترك يستمر ارتفاع الاستثمار الأجنبي المباشر الوهمي، متجاوزا نمو الاستثمار الأجنبي المباشر الحقيقي .

فقد ارتفع الاستثمار الأجنبي المباشر الوهمي من نحو ٪30 إلى نحو 40% من الاستثمار الأجنبي المباشر العالمي خلال أقل من عقد من الزمان ، ورغم أن الاستثمار الأجنبي المباشر الوهمي يتلقاه في الأساس عدد قليل من الملاذات الضريبية ، فإن جميع الاقتصادات تقريبا المتقدمة ،والأسواق الصاعدة ، ومنخفضة الدخل ، والنامية تكون عرضة لهذه الظاهرة.

فمعظم الاقتصادات تستثمر بكثافة في الشركات الوهمية في الخارج وتتلقى استثمارات كبيرة من هذه الكيانات، حيث تتجاوز متوسطات هذه الاستثمارات عبر كل مجموعات الدخل ٢٥٪ من مجموع الاستثمار الأجنبي المباشر ، وعند تعرض اقتصاد ما للاستثمار الأجنبي المباشر الوهمي يزداد مع ارتفاع معدل ضريبة الشركات [1] .

ولما كان للشخص المعنوي هذه الصفة ، فقد اجمع الفقاء على ضرورة مسائلته جنائياً ؛ وذلك نظراً لتطور العلاقات الاقتصادية والاجتماعية ، وكثرة الأنشطة والتعاملات التجارية وتزايدها للأشخاص الإعتبارية (المعنوية) ، فبعد أن كانت الأنشطة الاقتصادية والتعاملات التجارية تقوم علي الأشخاص الطبيعيين ، أصبح الآن يرتكز على تجمع الأفراد والثروات ، مما شّكل شركات ومؤسسات ، الأمر الذي أدى إلى تعاظم دور هذه الأشخاص في مجال الإنتاج .

---

**([1]) Yannick Damgard, Thomas Big, and Niels Johansen – Rise of fictitious investments Hex companies created in tax havens undermine tax collection in developed, emerging market and developing economies–Journal of Finance and Development – September 2019 – From the International Monetary Fund's April 2019 Financial Monitor Report – page 13.**

وقد أدى ذلك إلى ظهور العديد من الجرائم التي تفوق في أضرارها ؛ الجرائم التي يرتكبها الأشخاص الطبيعيين ، ومنها الجرائم المالية ، مما استوجب معه ضرورة إقرار هذا النوع من المسئولية في العديد من التشريعات الجنائية ، حيث ذهبت الغالبية العظمى من الدول الأوروبية والغربية وغيرها من الدول الكبري إلى تطبيق مبدأ المسئولية الجزائية للأشخاص المعنوية مثل فرنسا و الولايات المتحدة الأمريكية ، وبريطانيا ، وكندا، وأستراليا، والدنمارك، وكوريا ،ومن الدول العربية مصر [2] ، غير أن هذه التشريعات

تختلف فيما بينها حول نطاق أو حدود هذه المسئولية ؛ فهناك تشريعات تأخذ بالنطاق الضيق في إقرار المسئولية الجنائية للأشخاص المعنوية مثل مصر ، في حين تذهب تشريعات أخرى إلى توسيع نطاق هذه المسئولية مثل فرنسا .

كما أنه يتم إنشاء أشخاص معنوية يرتكب عن طريقها العديد من الجرائم الجنائية والمالية ، وليس لها وجود علي أرض الواقع ، أي أنها شركات وهمية ، ليس لها مقر أو عنوان حقيقي يتم الوصول إليها ، ويرتكب منها العديد من الجرائم المالية والضريبية .

**أهمية البحث**

تكمن أهمية هذه الدراسة محل البحث كونها من الدراسات المتخصصة والنادرة في هذا المجال وما تشكله من فائدة للعديد من الجهات مثل الإدارة الضريبية والمكلفين, ومقدمي الحسابات, والباحثين. بتحديد حجم المتأخرات الضريبية وأسباب نشأتها وزيادتها وأثر ذلك علي الموازنة العامة للدولة سلبا وإيجابا مع استعراض أهم الصعوبات والمشكلات الناتجة عن هذه المتأخرات وعلاقتها بأطراف العلاقة الضريبية سواء الممول أو المصلحة أو النصوص الضريبية ذاتها ، مع بحث الحلول المقترحة لمعالجة تلك المشكلات .

**إشكالية البحث**

الباحث في المجتمع الضريبي يلحظ أن هناك ظاهرة الشركات وهمية التي يرتكب عن طريقها العديد من الجرائم الجنائية والمالية ، وليس لها وجود علي أرض الواقع ، ليس لها مقر أو عنوان حقيقي يتم الوصول إليها ، وإنما تدار هذه الشركات من علي جهاز الحاسب الآلي ، والمواقع الإلكترونية الحديثة ، ويرتكب منها العديد من الجرائم المالية والضريبية ، ومنها إصطناع فواتير إلكترونية يتم تداولها بين الشركات الوهمية عن واقعة بيع غير حقيقية ، نتج عنها تعاملات ضريبية بأكثر من 2 تريليون جنية بإجمالي ضريبة أكثر من 211 مليار جنية كضريبة علي القيمة المضافة لا يمكن تحصيلها .

**حدود ونطاق البحث**

---

([2])د/ م ع العاصى – ال لة ال ائة للأش اص ال ع ة ( دراسة فى ض ء ال عات ال ة والف ة)– ال لة القان ن ة–ال لق ٧– الع د الثانى – ر ع ٢٠٢٠ – ص 228.

يتم عرض مشكلة المتأخرات الضريبية للأشخاص الاعتبارية في نطاق الشركات الوهمية طبقاً لقانون الشركات رقم 159 لسنة 1981 وتعديلاته ، والقوانين الضريبية ، وقانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم 206 لسنة 2020 ولائحته التنفيذية ، وكيفية التصدي لهذه الظاهرة في المجتمع الضريبي المصري .

**فرضيات البحث**

1 - القضاء علي ظاهرة الشركات الوهمية وحوكمة المجتمع الضريبي ومواجهة الإقتصاد غير الرسمي.

2 - تعديل التشوهات التشريعية لقوانين الضرائب واللوائح التنفيذية لتسجيل الاقتصاد غير الرسمي الي الاقتصاد الرسمي .

**منهجية البحث**

أُتبع في البحث المنهج الإستقرائي والإستنباطي لبيان صحة وخطأ الفرضيات التي تبنها ، ودراسة الحالة التفصيلية لتطور النظام الضريبي في مصر والاصلاحات الضريبية التي تمت وأثرها علي تحصيل المتأخرات الضريبية ، والتحليل الإقتصادي المتعارف عليه في أسلوب البحث الكمي ، لإجلاء مفهوم الشركات الوهمية وكيفية معالجتها ، والمنهج الوصفي التحليلي الذي يسعي إلي وصف وتحليل موضوع البحث من مختلف جوانبه .

**تقسيم البحث**

يقع هذا البحث في ثلاث مباحث يسبقهم مقدمة ، وتليهم خاتمة تشتمل علي أهم النتائج والتوصيات ، وذلك علي النحو التالي :

**المبحث الأول** : **تأسيس الشركات الوهمية أو الصورية**

**المبحث الثاني** : **أنواع الشركات الوهمية** (**الصورية**) .

**المبحث الثالث** : **المسئولية عن الجرائم المالية والضريبية للشخص الاعتبارى**

## المبحث الأول :

## تأسيس الشركات الوهمية أو الصورية

**تمهيد وتقسيم :**

**الأصل أن الأشخاص الاعتبارية لا تسأل عن الجرائم الجنائية التى تقع من ممثليها أثناء قيامهم بأعمالها، وأن الذى يسأل منهم هو مرتكب الجريمة شخصيًا ، وأنه لا يجوز الحكم بعقوبة إلا على من ارتكب الجريمة أو شارك فيها إعمالاً لمبدأ شخصية العقوبة [3] .**

**وتعرف الشركة بـأنها " ثبوت الحق فى شيء واحد لاثنين أو أكثر على جهة الشيوع ، أو عقد يسهم فيه شخصان أو أكثر بمال أو عمل موجب صحة تصرفهما ومشاركتهما فى الربح أو تحمل الخسارة [4] .**

**كما نص القانون المدنى فى المادة 505 منه على أن " الشركة عقد به يلتزم شخصان أو أكثر يساهم كل منهم فى مشروع اقتصادى بتقديم حصة من مال أو من عمل لاقتسام ما ينشأ من هذا المشروع من ربح أو خسارة ".**

**ويعد تأسيس الشركة أو الشخص الاعتبارى : بمثابة اللبنة الأولى التى توضع فى بناء كيان اقتصادي صغيراً كان أو كبيراً، تتشابك حوله العلاقات فيما بعد التأسيس من معاملات بين الشركة وعملائها، وأخرى بين الشركة وموظفيها، وداخل الكيان ذاته تنشأ علاقات فيما بين الشركاء حول كيفية إدارة الشركة والتصرف فى الأرباح ونسب التوزيع، مع الاهتمام بوضع الأساس السليم لهذا الكيان بما يحفظ حقوق الشركاء بالشركة، ويحمى حقوق الكافة من المتعاملين معها بتوثيق وشهر هذا النظام لدى جهة إدارية تكون هى الأمينة على حفظ حقوق كل من ذكر .**

**ونتناول هذا المبحث فى مطلبان على النحو التالى :**

**المطلب الأول : <u>إجراءات تأسيس شركات الأموال</u> .**

**المطلب الثانى : <u>إجراءات تأسيس شركات الأشخاص</u> .**

---

([3]) الـ ـ رقـ ( 136 ) لـ ـة 37 قـ ـائـة، جلـ ـة 16 / 5 / 1967 ، القاعـ ـة131 ، الـ ـة الـامـة عـ ـة، العـ د الـاني، الـ الفي، مـ عة الأحـام الـادرة عـ الـائـة الـائـة ، ص 681 ، و الـ ـ رقـ 24480 لـ ـة 64 ق – جلـ ـة 2003/5/28.

([4]) د. رشاد حـ خلـ ، الـ ـات في الفقة الإسلامي دراسة مقارنة، درار الـشـ للـ والـ زع، الـ اض ، الـ عة الـالـة عام 1401 هـ ،1981م، ص 17.

## المطلب الأول

## إجراءات تأسيس شركات الأموال

على الصعيد العالمى، تبلغ الاستثمارات الوهمية مستوى مذهلًا بلغ أكثر من 15 تريليون دولار، أى ما يعادل مجموع إجمالى الناتج المحلي السنوى للعملاقين الاقتصاديين – الصين وألمانيا.

ورغم المساعى الدولية التي تهدف إلى الحد من التحايل الضريبي وأبرزها مبادرة تأكل الوعاء الضريبى ونقل الأرباح التى أطلقتها مجموعة العشرين والتبادل التلقائى للمعلومات المتعلقة بالحسابات المصرفية فى إطار مبادرة معيار الإبلاغ المشترك يستمر ارتفاع الاستثمار الأجنبى المباشر الوهمى، متجاوزًا نمو الاستثمار الأجنبي المباشر الحقيقى .

فقد ارتفع الاستثمار الأجنبى المباشر الوهمى من نحو 30 % إلى نحو 40 % من الاستثمار الأجنبى المباشر العالمى خلال أقل من عقد من الزمان ، ورغم أن الاستثمار الأجنبي المباشر الوهمى يتلقاه فى الأساس عدد قليل من الملاذات الضريبية ، فإن جميع الاقتصادات تقريبا المتقدمة ، والأسواق الصاعدة ، ومنخفضة الدخل ، والنامية تكون عرضة لهذه الظاهرة [5] .

فمعظم الاقتصادات تستثمر بكثافة فى الشركات الوهمية فى الخارج وتتلقى استثمارات كبيرة من هذه الكيانات ، حيث تتجاوز متوسطات هذه الاستثمارات عبر كل مجموعات الدخل 25 % من مجموع الاستثمار الأجنبى المباشر ، وعند تعرض اقتصاد ما للاستثمار الأجنبى المباشر الوهمى يزداد مع ارتفاع معدل ضريبة الشركات [6] ، والتأكد من أن الإدارات الضريبية قادرة على الحصول على المعلومات اللازمة لتقييمها لأصول وأنشطة دافعى الضرائب ، لتحديد الوعاء الخاضع للضريبة ، بغض النظر عن مكان وجودها وتنفيذها دوليًا [7] .

---

([5]) د. ع ف ي رم ان ع العا ي، الـ لاذات الـ ة "دراسة مقارنة "، رسالة د راه، كل ة الـ ق ق، جامعة حل ان، عام 2021، ص 8.

([6]) Yannick Damgard, Thomas Big, and Niels Johansen – Rise of fictitious investments Hex companies created in tax havens undermine tax collection in developed, emerging market and developing economies–Journal of Finance and Development – September 2019 – From the International Monetary Fund's April 2019 Financial Monitor Report – page 13.

([7]) African Union Commission and OECD, High Level Launch of the TaxTransparency in Africa 2020 report, Webinar, June 25, 2020 , page 12.

**وتعد الشركات جزءاً أساسياً من الاقتصاد العالمى والمحلى ، وتلعب دوراً مهماً فى تحسين حياة الناس وتوفير الفرص الاقتصادية ، وتشتمل الشركات على الشركات الكبيرة والصغيرة ، وتتنوع أنشطتها من الصناعات التقليدية إلى الشركات الناشئة فى مجال التكنولوجيا ، وتعتبر شهادة ميلاد الشركة هى السجل التجارى و البطاقة الضريبية ثم بعد ذلك يتم استخراج التراخيص الخاصة بنشاط الشركة نفسه سواء كان النشاط فى مجال التصنيع أو التجارة أو المقاولات والتوريد أو تقديم الخدمات أو غيرها , لذلك سنتناول خطوات تأسيس شركات الأموال وخطوات تأسيس شركات الأشخاص .**

- **شركات الأموال .**

**شركات الأموال (المساهمة – التوصية بالأسهم – ذات المسئولية المحدودة ) المستندات المطلوبة[8] :**

**1 - صورة توكيلات من جميع المؤسسين أو الشركاء على أن يتضمن التوكيل فى تأسيس الشركات.**

**2 - صور إثبات الشخصية (رقم قومى) أو جوازات السفر للمؤسسين أو الشركاء.**

**3 - شهادة بنكية بإيداع 10 % على الأقل من قيمة رأس المال المصدر بالنسبة للشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم و شهادة بنكية بإيداع 100 % من قيمة رأس المال للشركات ذات المسئولية المحدودة.**

**4 - صورة من كارنيه القيد فى نقابة المحامين للمحامى الذى يقوم بالتوقيع على العقد.**

**5 - تقديم سند الحيازة لموقع المشروع أو تقديم إقرار بتقديمه خلال سنة من تاريخ القيد فى السجل التجارى وفى حالة ممارسة الشركة لنشاط استصلاح واستزراع الأراضى فيراعى الآتى :**

**أ- إذا كان موقع الشركة – تحت التأسيس – محدداً فلا يتم التأسيس إلا بعد تقديم سند الحيازة .**

**ب- إذا كان موقع الشركة غير محدد فإنه يتم التأسيس على أن يتم إضافة العبارة التالية إلى قرار شهادة التأسيس "ولا تنشئ هذه الشهادة أو القرار أى حق للشركة فى مزاولة غرضها إلا بعد الحصول على كافة التراخيص والموافقات اللازمة لمباشرة نشاط الاستصلاح والاستزراع من الجهات المختصة وفقاً للقواعد والإجراءات المعمول بها قانونا فى هذا الشأن ولا تُعد بمثابة تقنين لأى وضع سابق على تأسيس الشركة" .**

**6 - تقديم شهادة عدم الالتباس للاسم معتمدة من السجل التجاري.**

**7 - تقديم مستخرج من سجل المراجعين والمحاسبين بما يفيد قيد طرفي حسابات الشركة بالسجل ( حسب نوع الشركة) .**

**8 - فى حالة وجود حصة عينية فى رأسمال شركات المساهمة - التوصية بالأسهم :**

---

([8]) الهـ ة العامة للاستثمار والـ ا الـ ة ( قـ اع الـ دة وتـ الأداء ) أن تأسـ الـ ات . فى حالة ما إذا كان الـ الـ ى للـ ة جـ عـ نـ اق الاخـ اص الـ غافى لـ سـ تـ ار الاسـ ار الـ حـ ي تـ لـ و الـ اء صـ رة معـ ة مـ القرار مع كـ اب مـ جه للـ الـ ار الـ لـ قـ م إجراءات قـ الـ ة الـ ة الـ ار بـ فـ ه.

- أصل تقرير اللجنة المشكلة من الهيئة العامة للاستثمار والمناطق الحرة بتقييم الحصة العينية (يتم إرساله إلى الإدارة).

9 - فى حالة الدخول بحصة عينية فى تأسيس شركة ذات مسئولية محدودة :

- الاكتفاء فقط بتقديم تقرير من أهل الخبرة من أصحاب المهن المنظمة بقانون وذلك بحسب طبيعة كل حصة .

## المطلب الثانى :

## إجراءات تأسيس شركات الأشخاص .

- **شركات الأشخاص .**

المستندات المطلوبة [9] :

1 - صور التوكيلات من جميع الشركاء على أن تكون التوكيلات منصوصًا فيها التوكيل فى تأسيس الشركات وفقا لنموذج التوكيل المعتمد لدى مكتب توثيق الشهر العقارى .

2 - صور إثبات الشخصية أو جوازات السفر للشركاء .

3 - صور من كارنيه أو قيد فى نقابة المحامين للمحامى الذى يقوم بالتوقيع على العقد (محامى ابتدائى على الأقل ويكون كارنيه المحامى ساريًا حتى تاريخه) .

4 - تقديم سند الحيازة لموقع المشروع أو تقديم إقرار بتقديمه خلال سنة من تاريخ القيد فى السجل التجارى، وفى حالة ممارسة الشركة لنشاط استصلاح واستزراع الأراضى فيراعى الآتى :

أ – إذا كان موقع الشركة – تحت التأسيس – محدداً فلا يتم التأسيس إلا بعد تقديم سند الحيازة .

ب - إذا كان موقع الشركة غير محدد فإنه يتم التأسيس على أن يتم إضافة العبارة التالية إلى قرار شهادة التأسيس "ولا تنشئ هذه الشهادة أو القرار أى حق للشركة فى مزاولة غرضها إلا بعد الحصول على كافة التراخيص والموافقات اللازمة لمباشرة نشاط الاستصلاح والاستزراع من الجهات المختصة وفقاً للقواعد والإجراءات المعمول بها قانونا فى هذا الشأن ولا تُعد بمثابة تقنين لأى وضع سابق على تأسيس الشركة" .

5 - فى حالة وجود حصة عينية فى رأسمال شركات الأشخاص :

- يكتفى بتقديم القيمة الواردة فى العقد المقدم من الشركاء وعلى مسئوليتهم .

* **استخراج السجل التجارى .** [10]

---

([9]) الهـ ة العامة للإسـ ار والـ ا الـ ة ( قـ اع الـ دة وتـ الأداء ) أن تأسـ الـ ات . فى حالة ما إذا كان الـ الـ ئ ى للـ ة جـ ع نـ اق الاخـ اص الـ غافى لـ سـ تـ ار الاسـ ار الـ حـ ي تـ لـ و الـ اء صـ رة معـ ة مـ القرار مع كـ اب مـ جه للـ الـ ار الـ لـ قـ م إجراءات قـ الـ ة الـ الـ ار بـ فـ ه. يـ اتـ اع إجراءات الـ قـ ع الهـ ة ثـ عـ ذلـ يـ اتـ اع إجراءات الـ أسـ الـ عـ ل بها الـ ة لـ ات الأمـ ال الـ اضعة للقانـ ن رقـ 159 لـ ة 1981.

**1- يتم استيفاء الأوراق و المستندات وفقا لشكل الشركة القانونى سواء كانت أحد شركات الأشخاص أو الأموال .**

**2- يتم اختيار نشاط الشركة .**

**3- ثم تصدر شهادة بعد التباس الاسم التجارى .**

**4- إيداع رأس المال بالبنك في حساب الشركة وفقا للاسم الذى تم اختياره و إحضار إفادة من البنك تفيد ذلك .**

**5- استصدار السجل التجارى .**

- **استخراج البطاقة الضريبية** [11]

**1- يتم إحضار أصل السجل التجارى .**

**2- إثبات تاريخ على عقد إيجار المكان مقر الشركة أو العقد المسجل الخاص بمقر الشركة إذا كان تمليكًا .**

**3- عقد المشروع إن كان هناك شركاء**

**4- إيصال مياه أو كهرباء الخاص بالمكان .**

- **استخراج التراخيص الخاص بمزاولة النشاط.**

**و فى هذه المرحلة يتم استخراج التراخيص الخاصة وفقا لنشاط الشركة .**

**- فإذا كان نشاط الشركة فى مجال التصنيع فهناك شروط خاصة بالأمن الصناعى و باشتراطات التصنيع بشكل عام يتم التعرف عليها حسب نوع الصناعة ثم استخراج السجل الصناعى و رخصة التصنيع بعد إجراء المعاينة على المصنع .**

**- أما إذا كان النشاط على سبيل المثال فى مجال الاستيراد و التصدير فيجب استصدار بطاقة استيرادية و القيد بسجل المصدرين .**

**ويرى الباحث أنه يجب عند تأسيس الشركات فتح حساب باسم الشركة، وإصدار دفتر شيكات باسمها وتحديد من لهم حق التوقيع على الشيكات أو التعاملات المالية للشركة، وإستخراج إفادة من البنك بفتح الحساب وجارى استخراج دفتر شيكات، ومن لهم حق التوقيع على الشيكات البنكية .**

---

([10])المادة (2) من القانون رقم 34 لسنة 1976 بشأن السجل التجارى تنص على أنه " أن يقيد فى السجل التجارى :
أ-الأفراد الذين يباشرون فى مصر تجارة .
ب- شركات الأشخاص وشركات المساهمة والشركات الأسهم وذات المسئولية المحدودة مهما كان غرضها .
ج - الأشخاص الاعتبارية العامة الذى تباشر بعض نشاطها تجاريا .
د- الشركات الأجنبية التى تباشر نشاطا تجاريا .=
هـ- الأشخاص الطبيعيون والاعتباريون الذين يباشرون أعمال الوكالة التجارية باسم وتباعها الشركة أجنبية .
وتعد القيد بالسجل للدائرى أو الفرع أو الوكالة أو المكتب العام للشركة حسب موقع كل منها.

([11]) المادة 27 من قانون الإجراءات الضريبة الموحدة رقم 206 لسنة 2020 ، والمادة 25 , 26 من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبة الموحدة .

كما أنه يجب تعديل اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد بوضع شرط أساسى فى استخراج البطاقة الضريبية أن تكون من مستندات التسجيل أو فتح الملف؛ شهادة أو إفادة بفتح الحساب البنكي ومن لهم حق التوقيع في المعاملات البنكية والمالية معتمدة من البنك.

## المبحث الثانى

## أنواع الشركات الوهمية (الصورية).

تعددت أنواع الشركات لكى تناسب احتياجات السوق ؛ ثم نشأت القوانين المنظمة ، ومن أهم هذه الأنواع شركات الأموال ؛ والتى تعتبر لرؤوس الأموال وتعنى بجمع أكبر تمويل ممكن لخدمة الفكرة أو التجارة التى تقوم عليها الشركة ، ولا تعد ملكية شركات الأموال مرهونة بالاعتبار الشخصى ولا تتمحور حول عدد محدد من الأفراد كما فى شركات الأشخاص .

ويمكن أن يتم طرح أسهم شركات الأموال فى البورصة ليتنافس عدد كبير لشراء أسهمًا بقدر ما يستطيع ويريد ، وتخضع السلطة الإدارية لمجلس إدارة ، وطاقم من الموظفين الإداريين دون اشتراط إدارة المالكين للشركة بأنفسهم .

**أولاً : شَركاتُ الأمْوال** هى الشَّرِكاتُ الَّتي تَعْتمِدُ فى تَكْوينِها وتَشْكيلِها على رُؤوسِ أمْوالِ الشُّرَكاءِ، بغَضِّ النَّظَرِ عن الشَّخْصيَّةِ المُسْتقلَّةِ لكلِّ مُساهِمٍ ، وتكونُ أَسْهُمُها قابِلةً للتَّداوُلِ، وتَنْقسِمُ إلى :

1- شَرِكةِ المُساهَمةِ: Shareholding Company وهى شَّرِكةُ ينقسم رأس مالها إلى أسهم متساوية القيمة يمكن تداولها على الوجه المبين فى القانون وتقتصر مسئولية المساهم على أداء قيمة الأسهم التى اكتتب فيها، ولا يسأل عن ديون الشركة إلا فى حدود ما اكتتب فيه من أسهم [12] .

ويكون للشركة اسم تجارى يشتق من الغرض من إنشائها ولا يجوز للشركة أن تتخذ من أسماء الشركاء أو اسم أحدهم عنوانًا لها .

2- شَرِكةِ التَّوْصيةِ بالأَسهُم: Limited Partnership Company وهي شركة يتكون رأس مالها من حصة أو أكثر يملكها شريك متضامن أو أكثر، واسهم متساوية القيمة يكتتب فيها مسهم أو أكثر ويمكن تداولها على الوجه المبين فى القانون .

ويسأل الشريك أو الشركاء المتضامنون عن التزامات الشركة مسئولية غير محدودة اما الشريك المساهم فلا يكون مسئولاً إلا فى حدود قيمة الأسهم التى اكتتب فيها.

ويتكون عنوان الشركة من اسم واحد أو أكثر من أسماء الشركاء المتضامنين دون غيرهم [13] .

---

([12]) راجع الـ ـادة (2) مـ قانـ ن قانـ ن الـ ـات رقـ 159 لسنة 1981 وتعـ ـلاته .

([13]) راجع الـ ـادة (3) مـ قانـ ن قانـ ن الـ ـات رقـ 159 لسنة 1981 وتعـ ـلاته .

**3- الشَّرِكةِ ذاتِ المسئوليَّةِ المَحْدودةِ: Limited Liability Company وهي شركة لا يزيد عدد الشركاء فيها على خمسين شريكا لا يكون كل منهم مسئولا إلا بقدر حصته [14] .**

**ولا يجوز تأسيس الشركة أو زيادة رأس مالها أو الاقتراض لحسابها عن طريق الاكتتاب العام ولا يجوز لها إصدار أسهم أو سندات قابلة للتداول ويكون انتقال حصص الشركاء فيها خاضعاً لاسترداد الشركاء طبقا للشروط الخاصة التى يتضمنها عقد الشركة فضلا عن الشروط المقررة فى هذا القانون .**

**وللشركة أن تتخذ اسماً خاصًّا ويجوز أن يكون اسمها مستمدًّا من غرضها ويجوز أن يتضمن عنوانها اسم شريك أو أكثر..**

**ثانياً شَرِكاتُ الأشْخاص : هى الشَّرِكاتُ الَّتي يَقومُ كِيانُها على أشْخاصِ الشُّرَكاءِ فيها ؛ حيثُ يكونُ لأشْخاصِهم اعْتِبارٌ، ويَعرِفُ بعضُهم بعضًا ، ويَثِقُ كلٌّ واحِدٍ مِنهم في الآخَرِ ، وتَنْقسِمُ إلى :**

**1- شَرِكةِ التَّضامُن : Solidarity Company وهى الشَّرِكةُ الَّتي تُعقَدُ بَيْنَ شَخْصَينِ أو أَكثَرَ بقَصْدِ الاتِّجارِ ، على أن يَقْتسِموا رأسَ المالِ بَيْنَهم، ويَكونوا مسئولينَ مسئوليَّةً شَخْصيَّةً وتَضامُنيَّةً في جَميعِ أمْوالِهم الخاصَّةِ أمامَ الدَّائِنينَ ، وهي تَقومُ بصِفةٍ أساسيَّةٍ على المَعْرفةِ الشَّخْصيَّةِ بَيْنَ الشُّرَكاءِ [15] .**

**2- شَرِكةِ التَّوْصيةِ البَسيطةِ: The simple Recommendation Company وهي الشَّرِكةُ الَّتي تُعقَدُ بَيْنَ شَريكٍ أو أَكثَرَ، يَكونونَ مسئولينَ ومُتَضامِنينَ، وبَيْنَ شَريكٍ واحِدٍ أو أَكثَرَ، يَكونونَ أصْحابَ حِصَصٍ خارِجينَ عن الإدارةِ، ويُسَمَّونَ شُرَكاءَ مُوصينَ، ومسئوليَّتُهم مَحْدودةٌ بمِقْدارِ حِصَصِهم في رأسِ المالِ [16] .**

**3- شَرِكةِ المُحاصَّةِ: Specil Partnership Company (Joint Venture) وهي شَرِكةٌ مُسْتَتِرةٌ ليس لها شَخْصيَّةٌ قانونيَّةٌ ، وتَنْعقِدُ بَيْنَ شَخْصَينِ أو أَكثَرَ، يكونُ لكلٍّ مِنهم حِصَّةٌ مَعْلومةٌ فى رأسِ المالِ، ويَتَّفِقونَ على اقْتِسامِ الأرْباحِ والخَسائِرِ النَّاشِئةِ عن عَمَلٍ تِجارِيٍّ واحِدٍ أو أَكثَرَ، يَقومُ به الشُّرَكاءُ أو أَحَدُهم باسْمِه الخاصِّ، وتَكونُ المسئوليَّةُ مَحْدودةً فى حَقِّ مُباشِرِ العَمَلِ فيها [17] .**

---

([14]) راجع الـ ادة (4) مـ قانـ ن قانـ ن الـ ات رقـ 159 لسنة 1981 وتعـ لاته .

([15]) عـ ف قانـ ن الـ ات الـ ر رقـ 29 لعام 2011 في الـ ادة 29 شـ ة الـ امـ أنها " شـ ة تعـ تـ ع ان معـ وتـ أل مـ شـ أو أكـ نـ ن مـ لـ فة شـ ة و جه الـ امـ في جـ ع أمـ الهـ عـ الـ امات وديـ ن الـ ة"

([16]) د. سـ ة القلـ ي – الـ ات الـ ارة، دار الـ هـ ة العـ ة، الـ عة الـ امـ ة 2011، ص 16 ..

([17]) عـ ف قانـ ن الـ ات الـ ر رقـ 299 لعام 2011 في الـ ادة 51 شـ ة الـ اصة أنها " شـ ة تعقـ بـ شـ أو أكـ لـ معـ ة لإ لاع الغـ علـ ها ، و كـ انها بـ الـ عاقـ يـ و ارس أعـ الها شـ اهـ يـ عامـ مع الغـ " . ولـ لـ ة الـ اصة شـ ة اعـ ارة ولا تـ ع لـ عاملات الـ هـ الـ فـ وضة على الـ ات الأخـ .

**ويسمى هذا النوع بشركات الأشخاص نظراً لاعتمادها على شخصية الشركاء، وهم عدد قليل يعرف بعضهم بعضاً معرفة تامة من حيث خبرته وسمعته فى التجارة، ولما كان الاعتبار الشخصى Personal consideration له أهميته فى تكوين مثل هذه الشركات فهى تنقضى كقاعدة عامة بإفلاس أحد الشركاء أو فقده الأهلية أو وفاته وفقاً لبعض التشريعات [18] .**

**ويرى الباحث أن أكثر الشركات الوهمية أو الصورية تأسيساً وانتشاراً فى الواقع العملى ، الشركة ذات المسئوليَّةُ المحدودة ، وهى تتكون من عدد معين من الشركاء لا يزيد عددهم على (50 شريكاً) [19] ، يسأل كل شريك فى حدود حصته ، وهذه الشركة تقترب من شركات الأشخاص فى أنها لا تجمع عدداً كبيراً من الشركاء ، كما أن حصة الشريك غير قابلة للتداول فى سوق الأوراق المالية ، ولا تجمع رأس المال عن طريق الإكتتاب العام .**

**حيث يتم تأسيس هذه الشركات بأشخاص (شركاء) ليسوا مؤهلين عملياً وعلمياً ولا فنياً [20] ، لإدارة هذه الشركات ، وليس لديهم إدراك بأنه يوجد بأسمائهم شركات تم التعامل عن طريقها بالبيع والشراء بحجم تعاملات أكثر من 212 مليار جنيه خلال فترات ضريبية قصيرة جداً عام 2022 حتى 2023 ، أسفر عنها ضريبة تجاوزت 30 مليار جنيه ضريبة على القيمة المضافة ، وأكثر من 10 مليار جنيه ضرائب على الدخل طبقاً لقانون ضرائب الدخل رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته ، كمرحلة أولى مكونة من عدد 125 شركة ذات مخاطر عالية [21] ، من إجمالى يزيد على 150 ألف شركة .**

**وكان بداية ظهور هذه التعاملات على منظومة المخاطر بمصلحة الضرائب المصرية؛ كإجمالى إيرادات مبيعات، وإجمالى مدخلات (مشتريات تم خصمها ) بإقرارات هذه الشركات التى ليس لها مقر**

---

([18]) د. سـ ة القلـ ي، الـ ات الـ ارة، الـ جع الـ ابـ ، ص 16 .

([19]) راجع الـ ادة 4 مـ قانـ ن الـ ات الـ رقـ 159 لـ ة 1982 وتعـ لاته .

([20]) قاً للـ اقع العـ لي الـ ارسه الـ احـ في الـ ال الـ ي، يـ جـ أشـ اص عـ شـ اء في تأسـ الـ ات ذات الـ لـ ة الـ ودة مـ لـ أمـ ه (لا عـ ف ن القـ اءة والـ ا ة ) والـ هـ ة في اقة الـ ق القـ مي ( فلاح أو بـ ون عـ – رة مـ ل –عامـ الـ مـ ة )، وإخـ ار هـ لاء في مـ إقامـ ه (فـ هـ مـ في مـ افـ ات وجه قـ لي ومـ افـ ة القلـ ة ا ر ة ) للـ ر، وعـ حـ رهـ وعـ مـ إثـ ات حالة أو مـ اقـ ة عـ واقع الـ ة وأنه أصـ اب لها، أفادوا أنه لا عـ ن شـ أ عـ هـ ه الـ ات ولا يـ جـ لـ يا أ شـ ات، وأنـ ا نعـ الـ مـ ة ولـ لـ ا مـ ر للـ خـ سـ عـ لـ ا الـ مي ع الآخـ ، والـ ات عـ هـ ه الـ ات الـ عـ او الـ ونـ ة ات الـ ؛ تـ أنها عـ او وهـ ة (غـ حـ ة )، و ال حارس العقار وعـ الـ ان؛ أفادوا أنه تـ إ ار هـ ه الـ قة كـ لـ ة شهـ ، ولـ يـ د إلـ ها أ ساك للإقامة ونـ ا كان أحـ الأشـ اص يـ دد علـ ها مـ ة أو مـ ة في الأسـ ع، وتـ تـ ها بـ ون سـ أو اسـ عـ الـ ها كـ ة.

و الـ ات وحـ ار الـ اء الـ ي تـ تأسـ الـ ة أسـ ائهـ و ة الـ ال أنهـ مـ ي ن ة تـ خـ ها بـ ون وجه حـ قاً لأحـ ام قانـ ن الـ ة على الـ ة الـ افة رقـ 67 لـ ة 2016، أفادوا أن أحـ الأشـ اص عـ ض علـ ا عـ تـ لـ عة مـ الأشـ اص مـ بـ هـ مـ ام وآخـ مـ اسـ مقاب مـ لغ شهـ .

([21]) تقـ وحـ ة الـ ا لـ ة الـ ائـ الـ ة المعـ ض على الـ الأسـ اذ رئـ مـ لـ ة الـ ائـ الـ ة أن حـ ة تعاملات الـ لـ لـ ة الـ ائـ لـ الاقـ اد غـ الـ سـ ي مـ خلال تـ لـ بـ انات الفـ اتـ الإلـ ونـ ة لاكـ اف وحـ الـ ات الـ هـ ة الـ ي تقـ م بـ ع فـ اتـ إلـ ونـ ة ، الـ ادر في 2023/7/17 .

على أرض الواقع، كشركات وهمية لا يوجد لها أساس ككيان قانوني حقيقى، لذلك يثور سؤال على الأذهان حول كيفية تحديد المسئولية المالية والضريبية لهذه الشركات ؟ ومن المسئول عن سداد الديون المالية والضريبية المستحقة عليها كشخص اعتبارى له شخصية اعتبارية مستقلة ؟ وهو ما سنتناوله بالتفصيل فى الفرع الثالث على النحو التالى .

## المبحث الثالث

## المسئولية عن الجرائم المالية والضريبية للشخص الاعتبارى .

إذا كان الاعتراف بالأشخاص المعنوية قد أصبح أمراً واقعياً ومسلماً به في مختلف القوانين المقارنة ، إلا أن فكرة المسئولية الجنائية للأشخاص المعنوية خضعت لجدل فقهى كبير ؛ من حيث قبول هذه المسئولية أو رفضها [22] ، انطلاقاً من محاولة للإجابة ، عن مدى جواز مساءلة الشخص المعنوى مالياً وضريبياً ، فى الوقت الذى لا يملك فيه حرية الاختيار والتمييز والإدراك ، كما هو الحال لدى الشخص الطبيعى .

**أولاً : الشخصية القانونية للشخص الاعتبارى .**

يمكن تعريف الشخصية المعنوية بأنها "الهيئات والمؤسسات والجماعات التى يريد المشرع أن يعترف بها ، ويعطيها الحق فى ممارسة كافة أنواع التصرفات القانونية فى التعامل ، وفى اكتساب الحقوق وتحمل الالتزامات ، وأن يكون لها ذمة مالية مستقلة شأنها في ذلك شأن الأشخاص الطبيعيين " [23] .

وكذلك تعرف الشخصية المعنوية" بأنها كل مجموعة من الأشخاص الطبيعيين تقوم بعمل مشترك من أجل تحقيق هدف مشترك ومشروع " [24] .

أوهى[25]" اجتماع عدد من الأشخاص الطبيعيين أو الأموال يقدر له القانون كياناً قانونياً مستقلاً " .

ويعترف فقهاء القانون بالشخصية القانونية للشخص الاعتبارى فى حدود الغرض الذى أُنشئ من أجله ويقررون له شخصية قانونية مستقلة عن شخصية الأفراد المكونين له وأصحاب المصالح

---

([22]) د/ م ع العاصى – ال ة ال ائ ة للأش اص ال ع ة ( دراسة فى ض ء ال عات ال ة والف ن ة)– ال لة القان ن ة – ال د رق ٧– الع د الثانى – ر ع 2020.، ص 230.

([23]) د. ة ال ف ، القان ن الإدار (دراسة مقارنة في ت ون ا الإدارة العامة)، م ة القاه ة ال ي ة، القاه ة ،1970، ص 75 . .

([24]) د. أح ع ال اه ، ال ا ة ال ائ ة ل ال ال ع في ال ف والاع ار، دار ال ه ة الع ة، القاه ة، ال ع ة الأولى عام 2005 ، ص 15.

([25]) د. ع ال ه اب ع ال او ، أساس ال ة ال ائ ة لل ال ع ال اص، م لة الأم والقان ن، أكاد ة ش ة دبي ، عام 2005، ص 5 ..

فيه ، كما يمنحونه الوسائل اللازمة لتحقيق أغراضه ، إذ من المسلم به قانوناً أن الشخص المعنوى يمكن له أن يتملك الأموال وأن يتعاقد بواسطة من يمثلونه قانوناً وأن يتمتع بكافة الحقوق، ومن المتفق عليه فقهاً وقضاءً أن الشخص المعنوى يُسأل مدنياً عن أفعاله التى تسبب ضرراً بالغير [26] .

لذا من الضرورة إقرار المسئولية الجنائية للشخص المعنوى ، لحماية الاقتصاد الوطنى ، إلا أن هذه الضرورة لم تكن محل إجماع الفقه والقضاء حول إقرار المسئولية الجزائية للشخص المعنوى ، أى ما زال هناك جدل فقهى ما بين منكر ومؤيد لإسناد المسئولية الجزائية للشخص المعنوى .

وموضوع المسئولية الجزائية للشخص المعنوى فى الجرائم الاقتصادية ، كانت ومازالت مثار جدل ونقاش فى الفقه والقضاء ، ما بين مؤيد ومنكر لمساءلته جزائياً ، فاختلف الرأى فى مشروعية اعتبار الشخص المعنوى قابلاً لأن تنسب إليه جريمة ما ، وأن توقع عليه عقوبة [27] .

وأن تقرير أو إنكار المسئولية الجنائية للشخص المعنوى يدور وجوداً وعدماً مع النظرة إلى طبيعته، فإذا اعتبرت هذه الأشخاص مجرد افتراض فيبنى على ذلك انتفاء مسئوليتها الجنائية، أما إذا ثبت تمتع الشخص المعنوي بالمقومات التي تجعله شخصاً حقيقيًّا كالإنسان، أصبح من الممكن البحث في مسئوليته الجنائية وأساسها وشروطها .

**الرأي الأول** : **المعارض لمسئولية الشخص الاعتبارى** [28] ، ويذهب إلى القول بأن الشخص المعنوى ما هو إلا افتراض قانونى ، وليس له أى أساس من الواقع ، وليس له إرادة قانونية حقيقية ، أى أنه يفتقد إلى الأهلية القانونية ، وأن الشخص الذى تسند له الحقوق هو الشخص الطبيعى الذى يمثل وحده الإرادة ، أما الشخص المعنوى ، فهو مجرد من الإرادة ، بسبب افتقاره للقدرات العقلية والذهنية ، فهو من صنع المشرع ، رغبة منه فى تمكين بعض الهيئات من تحقيق منفعة عامة دون غيره من الأشخاص الآخرين ، كما أن الشخص المعنوى غير قادر بحكم طبيعته المجازية على فهم ماهية سلوكه وتقديره وما يترتب عنه من نتائج ، كما لا يمكنه توجيه سلوكه إلى ارتكاب فعل مجرم بحد ذاته ، ولا يمكنه قبول عناصر الجريمة ؛ لأن مختلف هذه العناصر هى مرتبطة بذهن ونفسية مرتكبيها، وهى من الخصائص المميزة للإنسان وحده دون غيره، وعليه فإن افتقار الشخص المعنوى للإرادة، يجعل من المستحيل إسناد الجريمة إليه، سواء من الناحية المادية أو المعنوية، كما لا يمكن أن يتصور ارتكاب

---

([26]) د. عل على أح ال ارفي، ال لة ال ائة لل ال ع دراسة مقارنة، ال ال قا ي الع ي لل راسات الإس ات ة وال اسة والاق ادة بل ، أل اذا، ال عة الأولى 2019 ، ص 45

([27]) د. رامي ي س م ناصر ، ال لة ال ائة لل ال ع ع ال ائ الاق ادة، لة ال راسات العل ا، جامعة ال اح ال ة، فل ، عام 2010، ص 20 .

([28]) د. عل على أح ال ارفي، ال لة ال ائة لل ال ع دراسة مقارنة، م جع ساب ، ص 45.

**الشخص المعنوى للركن المادى لأى جريمة باعتبار أن الإرادة يجب أن تكون هى سبب السلوك الإجرامى، كذلك أن انعدام الإرادة لدى الشخص المعنوى يجعل من غير المتصور توافر الركن المعنوى لديه، سواء فى صورة القصد العمد أو الخطأ؛ لأن هذا الركن يتطلب الإرادة، انطلاقاً من أن الركن ما هو إلا تلك العلاقة بين ماديات الجريمة ونفسية مرتكبيها، وهذه الأخيرة لا يمكن أن تتوافر إلا للأشخاص الطبيعيين.**

**كما يرى البعض [29] أن الاعتراف بهذه المسئولية فيه إهدار لقاعدة أساسية فى القانون الجنائى وهى قاعدة شخصية العقوبة، والتى تتضمن وجوب حصر الجزاء الجنائى فى الشخص المحكوم عليه دون سواه، مما يترتب عليه حصر ملاحقة أى شخص مهما كانت درجة قرابته بالمحكوم عليه، ما لم يكن فاعلاً أصلياً للجريمة أو شريكاً فيها .**

**ويؤدى تحميل الشخص المعنوى مسئولية الجرائم التى يرتكبها ممثلوه، إلى توقيع العقوبات المقررة عليه، وفى ذلك إخلال بمبدأ شخصية العقوبة؛ لأن العقوبات التى تقع على الشخص المعنوى لن يقتصر على من ارتكب الأفعال غير المشروعة، وإنما يمتد إلى غيرهم من الأشخاص الذين يكونون الشخص المعنوى، أو تكون لهم مصالح فيه، وهؤلاء لم يساهموا فى ارتكاب الجريمة ، وقد يكون من بينهم من عارض على ارتكابها دون أن تمكنه الظروف من منعها [30] .**

**ويرى أنصار هذا الرأى أن تطبيق العقوبة على الشخص المعنوى ، هو أمر غير مجدى ، وذلك كونها لا تحقق أهم أغراض العقوبة ؛ المتمثلة فى إصلاح المحكوم عليه ، فى إعادة تأهيله وإعادة دمجه داخل المجتمع ، فهذه الأغراض لا يمكن أن تتحقق إلا بالنسبة للشخص الطبيعى ، لما يتمتع به من إرادة وضمير، وهو ما يجعل تطبيق العقوبات عليه أمراً نافعاً فى تقويمه وإصلاحه فى حين أن تطبيق العقوبات على الشخص المعنوى لا يتعدى نطاق الصورية ، وحتى إذا سلمنا بأقصى العقوبات التى تطبق على الأشخاص المعنوية وهى الحل ، فإنه يستطيع إنشاء شخص معنوى آخر بدلا عنه تحت اسم آخر ما لم يقرر القانون خلاف ذلك ، وهو ما لا يتوافق مع أغراض العقوبة ، المتمثلة فى الردع الخاص والردع العام [31] .**

**ومبدأ شخصية المسئولية الجنائية تطبق تطبيقاً دقيقاً فى الشريعة الإسلامية من يوم وجودها ، وليس لهذا المبدأ العام إلا استثناء واحد ، هو تحميل العاقلة الدية مع الجانى فى شبه العمد والخطأ ،**

---

([29]) د. م ع العاصى، ال ة ال ائة للأش اص ال ع ة ، م جع ساب ، ص 230.

([30]) د. رامي ي س م ناص ، ال ة ال ائة لل ال ع ع ال ائ الاق ادة، م جع ساب ، ص 11.

([31]) د. م ع العاصى، ال ة ال ائة للأش اص ال ع ة، م جع ساب ، ص 233 .

وأساس هذا الاستثناء الوحيد هو تحقيق العدالة المطلقة [32] ، وعلى ذلك فإن معاقبة الشخص المعنوى عن جريمة ارتكبها أحد أعضائه من الأفراد الآدميين ينطوى على إخلال بهذا المبدأ الراسخ فى الإسلام [33] .

- **صعوبة تطبيق العقوبات على الشخص المعنوى.**

تبين من قصد المشرع الجنائى عند استعراض العقوبات أن المقصود بها هو الشخص الطبيعي , وليس الشخص المعنوى, وهذا يدل على عدم اتجاه المشرع الجنائى إلى مساءلة الأشخاص المعنوية , فقد وضعت العقوبات , وقصد تطبيقها على الأشخاص الطبيعية , التي تثبت إدانتهم , كعقوبة الإعدام والعقوبات السالبة للحرية , والتى لا يمكن تطبيقها على الشخص المعنوى , كونه ليس له ضمير أو روح حتى يتأثر بالعقاب [34] .

وأيضا من غير الممكن تطبيق العقوبات المالية على الشخص المعنوى؛ لأنه فى حالة عدم دفع الديون , فإنه يتم اللجوء إلى الوسائل السالبة للحرية على المحكوم عليه , وهذا لا يمكن أن يتخذ ضده , وبالتالي فإن فرض العقوبة ستكون ضارة وغير نافعة , فهي ضارة ؛ لأنها ستصيب المذنب وغير المذنب على حد سواء , وهذا سيؤدى بالتأكيد إلى إضعاف الأثر الرادع للقانون , وغير نافعة ؛ لأنها ستوقع على شخص لا يتمتع بالتمييز والإرادة , وبالتالى لا يمكن توقيع هذه العقوبة فى أى حال من الأحوال على الشخص المعنوى , حتى ولو ارتكب جميع أعضاء الشركة الجريمة , أو ساهموا فى تنفيذها [35] .

**الرأى الثانى : المؤيد لمسئولية الشخص الاعتبارى.**

يرى أنصار هذا الرأى [36] , وفى مقدمتهم الفقيه جييرك والفقيه سالى وهوريو , على أن الشخص المعنوى ليس شخصا مجازيا , أو وهميا من صنع المشرع , بل هو حقيقة واقعية تفرض نفسها على المشرع , الذى لا يملك إلا الاعتراف بها , فجماعة الأشخاص ومجموعة الأموال التى تهدف إلى تحقيق مصالح مشتركة , ليسوا أشخاصا افتراضيين , بل هى حقيقة ملموسة , وإذا اعترف

---

([32]) د. عبد القادر عودة ، التشريع الجنائي الإسلامي مقارناً بالقانون الوضعي، الجزء الأول، الطبعة التاسعة، دار الكاتب العربي، بيروت، عام 1987، ص 395.

([33]) د. علي أحمد السالوس، المسئولية الجنائية للشخص المعنوي دراسة مقارنة، مرجع سابق ، ص 40 .

([34]) د. أسامة عبد الله قايد على، المسئولية الجنائية للأشخاص المعنوية (دراسة مقارنة ) رسالة ماجستير ، كلية القانون والاقتصاد، جامعة بغداد، عام 1978، ص 1.

([35]) د. رامي يوسف محمد ناصر ، المسئولية الجنائية للشخص المعنوي في ضوء التشريعات الحديثة، مرجع سابق ، ص 13 .

([36]) د. محمد فؤاد عبد الباسط ، القانون الإداري (دراسة مقارنة في تنظيم وتنازع الإدارة العامة)، مرجع سابق ، ص 78 .

المشرع لها بالشخصية , فهو لا يخلق شيئا من العدم , وإنما ينشأ شخص قانونى جماعى له شعوره الذاتى ، ومصالحه الذاتية وإدارته المستقلة التى تعمل عن طريق ممثليها .

وللضرورة الاقتصادية والاجتماعية فى المجالات المختلفة التى يقوم بها الشخص الاعتبارى ، ولعدم تعارضها مع المبادئ القانونية الجنائية أو الدستورية ، وللعدالة والإنصاف ولشخصية المسئولية الجنائية ، ولفعالية العقاب ولارتكاب الجرائم باسمه ولحسابه ولمصلحته وبوسائله ولعدم كفاية مساءلة الشخص الطبيعى أو تعذر تحديده ، وللحفاظ على قيم المجتمع واستقراره وتطوره فى عصر الكوكبة والتخصيخصية الدولية ، يجب إقرار التشريع الجنائى لهذه المسئولية الجنائية للشخص المعنوى [37] .

ويضيف أصحاب هذا الرأى بأن الشخص المعنوى حقيقة قانونية لا تحتاج إلى إثبات حقيقة إجرامية لا تقبل الشك ، حيث يمكنه أن يرتكب الركن المادى لكثير من الجرائم كالنصب وخيانة الأمانة والتزوير والتهرب الضريبى ، ومخالفة قوانين العمل ، ومن ناحية أخرى فإن الشخص المعنوى وبما أن له إرادة جماعية مستقلة عن الإرادة الفردية لكل عضو من أعضائه ، ويعبر عنها ممثلوه وأجهزته الخاصة ، إنما هى حقيقة واقعية فهى تظهر فى كل مرحلة من مراحل حياته ، فإن هذا الأمر يعنى أن يتوافر الركن المعنوى للجريمة لدى الشخص المعنوى ، ومن ثم فإن المسئولية الجنائية للشخص المعنوى لا تتعارض مع مبدأ المسئولية الأخلاقية [38] .

وبناءً على ما تقدم ، اتجهت معظم التشريعات ، إلى الاعتراف بتلك الحقائق ومقرراتها ، وهذا ما أكدته محكمة النقض الفرنسية فى قرارها رقم (1/28) لسنة 1954 ، على أن الشخص المعنوى ليس من خلق القانون ، وإنما لكل جماعة تملك وسيلة التعبير الجماعية لمصالحها المشروعة ، الذى يحميها القانون ، وأخذت به محكمة الاستئناف اللبنانية فى قرارها رقم ( 300 ) لسنة 1974 ، بأن الشخصية المعنوية ليست مجرد تصوير وافتراض ، بل إنها حقيقة واقعية [39] .

وقد تضمن فقه الشريعة الإسلامية بعض الأحكام الفرعية التى تقتضى التسليم بوجود الشخص المعنوى والتى لا يمكن حملها إلا على أساس الاعتراف لبعض الجهات ، سواء كانت جماعة من الناس أو مجموعة من الأموال ، واعتبارها صاحبة للحقوق والالتزامات ، مما يعنى أن الفقه الإسلامى وإن

---

([37]) د. عل على أح ال ارفي، ال لة ال ائة لل ال ع ، دراسة مقارنة، م جع ساب ، ص 52.

([38]) فى الاج اعات وال اولات وت ال ة الع مة لأع ائه وال في م ل الإدارة، فال ال ع عقله في م ل إدارته، ورأسه في م يه، وأصا عه في ع اله وم ه، وال ال ع له ق رة ال ع ع إرادته ق لاً وع لاً؛ فإرادة م ل ه هي إرادته لا فارق، فهو قاضِي وقاضَي (د. ع ال هاب ع ال او ، أساس ال لة ال ائة ال ال ع ال اص، م جع ساب ، ص 13 .

([39]) د. رامي ي س م ناصر ، ال لة ال ائة لل ال ع ع ال ائ الاق ادة، م جع ساب ، ص 17.

لم يصرح قد أثبت لهذه الجهات مقومات الشخصية ، وما يقع عليها من استدانة وما يصح من اختصامها أمام القضاء والقضاء لها وعليها [40] .

وأخيراً فقد اتجه بعض من الفقه القانونى إلى أن الأشخاص المعنوية فى الإسلام تتمتع بالأهلية وأن أهليتها تولد كاملة سواء كانت أهلية وجوب أو أهلية أداء، بمعنى أن لها الحق فى ممارسة سائر التصرفات القانونية عن طريق ممثليها ، وسواء كانت دائنة أو مدينة ، وسواء كانت جانية أو مجنياً عليها .

فمثلاً الشركة التجارية وهى فى إطار ما قامت به من أجل تحقيق غايتها وهو الربح ، فمن الممكن أن ترتكب الجرائم الممنوعة وفقاً للقوانين التي تحدد السعر أو الربح ، فإذا أعملنا الحجة المستمدة من مبدأ التخصص فكيف يمكن إسناد ارتكاب الخطأ ضد مصلحة الجماعة لاسيما فى الحالات التى يصعب فيها إسناد ارتكاب الخطأ لشخص معين ، كما يمكن تصور أن الشخص المعنوى قد يستغل تخصصه لارتكاب أخطر الجرائم المالية ، فمثلاً قد يحدث أن شركة فى سبيل الحصول على ربح تلجأ إلى أعمال التهريب أو المضاربات غير المشروعة ، فلا بد من مساءلتها وإلا شكل الموقف خطراً على مصلحة المجتمع ، إذ قد يوحي هذا إلى تكوين جمعية أو شركة من الأفراد يتسترون وراءها ليمارسوا من خلالها أبشع أنواع الجرائم فى سبيل الإفلات من المسئولية الجنائية ، ومن ثم يفتح باب الخطر على أمن المجتمع ومصالحه فى صورة أشد ضراراً من خطر الأفراد منفردين [41] .

ويرى بعض شراح القانون ومنهم الفقيه "ليفاسير" أن الدليل على ضعف هذه الحجة هو أن هناك طائفة هامة من الجرائم الاقتصادية التى تحظى اليوم بأهمية بالغة ، لا يمكن القول بصعوبة إسنادها للشخص المعنوى ، أو بمجافاة هذا الإسناد لمبدأ التخصص له ، ثم يضيف أن العقوبة ذاتها لا تحقق أغراضها ، إلا إذا تحملها الشخص المعنوى لأنه الذى أثرى من الفعل غير المشروع فى هذه الحالة بل ويذهب إلى أن كل الشراح لاحظوا أن الإجماع قد يكون منعقداً فى كافة التشريعات الاقتصادية على تقرير المسئولية الجنائية للشخص المعنوى فى شان الجرائم الاقتصادية [42] .

ويتضح مما تقدم أن الفقه الحديث يرى ضرورة الاعتراف بالمسئولية الجنائية للشخص المعنوى إضافة لمسئولية الشخص الطبيعى إذا أمكن تحديده وتوافرت فى حقه أركان الجريمة ، لأن فى ذلك مواكبه للتطورات الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع وتزايد أعداد الأشخاص المعنوية وضخامة إمكانيتها وقدراتها ، وأن فى إقرار هذه المسئولية له تمكين للمجتمع من الدفاع عن نفسه ضد الأخطار

---

([40]) د/ عل على أح ال ارفي – ال لة ال ائة لل ال ع دراسة مقارنة – م جع ساب – ص 41 .

([41]) د. إبرا ح م شع ، أح ام ال لة ال ائة لل الاع ار في ال ع الإماراتي (دراسة مقارنة)، كلة القان ن، جامعة الإمارات الع ة ال ة، ف اير 2018، ص 13 .

([42]) د. عل على أح ال ارفي، ال لة ال ائة لل ال ع دراسة مقارنة، م جع ساب ، ص 56.

**التى تتهدده نتيجة للجرائم التى ترتكبها هذه الأشخاص والتي قد تفوق خطورتها الجرائم التي يرتكبها الأشخاص الطبيعيون [43] .**

**ويرى الباحث أن ما ذهب إليه الفقه الحديث هو الراجح فى إقرار المسئولية الجنائية للأشخاص الاعتبارية مع ضرورة النص الصريح على تلك المسئولية وتحديد إجراءاتها والعقوبات التى تتلاءم مع طبيعة الأشخاص الاعتبارية، هذا إلى جانب مسئولية الشخص الطبيعى ممثل الشخص المعنوى أو أحد العاملين لديه لأنه يعمل لحسابه وباسمه، إلا أنه يرتكب الأفعال الإجرامية وهو يعلم أنها غير مشروعة لحصوله على المال أو تحقيق أهدف أخرى لشخصه، ثم فى ظل التطور اللا متناهى فى وسائل ارتكاب الجريمة ومنها الجريمة المنظمة والتى لم تعد تعترف بالحدود السياسية ولا حتى الجغرافية، فقد كان لابد من مواجهة ذلك بتشريعات قادرة ومحيطة ومتطورة، ومن أهم الوسائل التشريعية فى مواجهة هذه المؤسسات أو الشخصيات الاعتبارية هو إقامة المسئولية الجنائية لها، وإمكانية مساءلتها عن الجرائم التى ترتكب ضمن إطارها وتحت مظلتها، بالإضافة إلى إمكانية إيقاع العقوبة عليها .**

**ثانيا : تحديد المسئول عن الجرائم المالية والضريبية للأشخاص الاعتبارية .**

**يقصد بالمسئولية الجنائية المباشرة للشخص المعنوى، أن تقام عليه الدعوى الجنائية بصفة أصلية، ويحكم عليه بالعقوبة، أى يتحمل الشخص المعنوى وحده كافة المسئولية الجزائية فى الجرائم الاقتصادية، الناتجة عن التصرفات الصادرة باسمه، بغض النظر عن مسئولية الشخص الطبيعى الذى يتولى إدارته أو تمثيله [44] .**

**فالجريمة فى الحقيقة تصدر عن طريق شخص طبيعى , وهو ممثل الشخص الاعتبارى, كما لو إصطنع أفعالاً غير مشروعة , بقصد الاتجار بها , فآثارها الجنائية تمتد إلى الشخص المعنوى , مادامت الجريمة قد ارتكبت لمصلحته وباسمه [45] .**

**1 – مسئولية الشخص الاعتبارى عن الجرائم المالية والضريبية .**

**لذلك فإن إيقاع العقوبات على الأشخاص الطبيعيين القائمين على هذه الشخصيات المعنوية لا يعد كافياً ، إذ أن الشخص المعنوى سوف يبقى قائماً وممارساً لنشاطه ، والحل يكمن فى إيقاع العقوبة على الشخص المعنوى نفسه والتى قد تؤدى فى حالات معينة إلى إيقاف نشاطه أو حله بالكامل ، مما يثبت أن المسئولية الجنائية للشخص المعنوى أصبحت ضرورة ملحة لا غنى عنها ، بالإضافة إلى أن**

---

([43]) د. رامي يـ سـ مـ ناصـ ، الـ لـة الـ ائـة للـ الـ ع عـ الـ ائـ الاقـ ادة، مـ جع سابـ ، ص 22.

([44]) د. عـ الـ لام بـ مـ الـ ع ، الـ لـة الـ ائـة للـ ة الـ ع ة في الفقه الإسلامـ ة، الـ لـة العـ ة للـ راسات الأمـ ة والـ ر ، جامعة نا العـ ة للعلـ م الأمـ ة، مـ لـ 20، عـ د 4، عام 2005، ص 20 .

([45]) د. رامي يـ سـ مـ ناصـ ، الـ لـة الـ ائـة للـ الـ ع عـ الـ ائـ الاقـ ادة، مـ جع سابـ ، ص 25..

**العقوبات التى من الممكن إيقاعها على الشخص المعنوى أصبحت متعددة مما يمكن القاضى من فرض العقوبة المناسبة التى تحقق الردع الخاص للشخص المعنوى نفسه والقائمين عليه والردع العام لبقية الأشخاص المعنوية والقائمين عليها** [46] .

**والأمر يتعلق بتفسير هذه المسئولية ، وبالأساس القانونى للمسئولية الجنائية للشخص الاعتبارى ، وينصب بشكل رئيسى فى العلاقة بين الشخص الاعتبارى وبين أعضائه وممثليه من الأشخاص الطبيعيين الذين يمارسون الأعمال المنوطة بهم ، باسم ولحساب الشخص الاعتبارى ، فإذا ما وقعت جريمة ما بمناسبة هذه الأعمال أو كان القصد منها تحقيق مصلحة للشخص الاعتبارى دون سواء ، فهذا يثير كما قلنا التساؤل عن الكيفية التى يتم بموجبها رد أو إسناد الجريمة إلى الشخص الاعتبارى مباشرة** [47] .

**ويعتبر القانون الإنجليزى من أقدم التشريعات التى أقرت المسئولية الجنائية للشخص المعنوى ، حيث حكم فى 12 يونيو عام 1846 م بإدانة شركة عن إعاقة المرور فى طريق عام أثناء قيامها بإنشاء خط للسكك الحديدية** [48] .

**وفى عام 1889 م تدخل البرلمان الانجليزى فأصدر قانون التفسير ، حيث عرف فى المادة الثانية منه كلمة "شخص"على أنها الشخص الطبيعى والشخص المعنوى ، وبذلك يكون قد اقر صراحة مبدأ المسئولية الجنائية للأشخاص المعنوية ، وفى عام 1925 م قرر المشرع الإنجليزى بنص المادة 33 من قانون العدالة الجنائية تفسير كلمة " شخص" الواردة فى سائر القوانين على أنها الشخص الطبيعى أو الشخص المعنوى إلا إذا ورد ما يخالف ذلك ، وبذلك فتكون القاعدة العامة فى التشريعات الإنجليزية وفقاً لهذه المادة ، إقرار المسئولية الجنائية للشخص المعنوى عن كافة الجرائم ، ومن الطبيعى أن تُسأل الشركات والمؤسسات عن الجرائم التى ترتكبها** [49] .

---

([46]) د. عل على أح ال ارفي، ال لة ال ائة لل ال ع دراسة مقارنة، م جع ساب ، ص 56 .

([47]) د. إبرا ح م شع ، أح ام ال لة ال ائة لل الاع ار في ال ع الإماراتي (دراسة مقارنة)، م جع ساب ، ص 13 .

([48]) د. عل على أح ال ارفي، ال لة ال ائة لل ال ع دراسة مقارنة، م جع ساب ، ص 65 .

([49]) وم ال ابق القائة ال ائة لل ال ع في إن ل ا ، أنه ق ي في عام 1955 م إدانة ش ة ع ج ة اس ع ال سارة وهى في حالة غ م ا قة للاش ا ات القان نة وذل ال الفة ل ال ادة 101 م لائة ال ارات ال ادرة عام 1951 م ، لأنها س لأح العامل ل يها ادة سارة تا عة لها أث اء تأد ة ع له ، رغ أن فام ال ارة كان س ة م ا أد إلى وق ع حادث، وفي ه ه ال اقعة أدان ال ة العام ع فعله ال ي، وأدان ال ة اء ارها رب ال ع ال ة ال ت ة م العام ل يها .

وم ال ابق القائة الإن ل ة ، ال ال أص ره م ل اللوردات عام 1972 م في ق ة ( Tesco supermarkets ltd .VNattrass ) وخلاص ها في أن ال ة ال ه ة كان ت ل ال ع ي م ال ال ارة في ع ة م ا ان ل ا، و ان ن ام الإدارة في ه ه ال ة ق م على ت ل مع ، ف ج م ل الإدارة ث م ي إقل ي، وم اجع

وقد أقر المشرع بدولة الإمارات العربية المتحدة فى قانون العقوبات المسئولية الجنائية للأشخاص الاعتبارية فى المادة 65 منه، على أن "الأشخاص الاعتبارية فيما عدا مصالح الحكومة ودوائرها الرسمية والهيئات والمؤسسات العامة، مسئولة جنائيًا عن الجرائم التى يرتكبها ممثلوها أو مديروها أو وكلاؤها لحسابها أو باسمها.

ولا يجوز الحكم عليها بغير الغرامة والمصادرة والتدابير الجنائية المقررة للجريمة قانونا ، فإذا كان القانون يقرر للجريمة عقوبة أصلية غير الغرامة اقتصرت العقوبة على الغرامة التي لا يزيد حدها الأقصى على خمسمائة ألف درهم ولا يمنع ذلك من معاقبة مرتكب الجريمة شخصيا بالعقوبات المقررة لها في القانون [50] .

وفى هذا الاتجاه أقر المشرع الأردنى المسئولية الجزائية للشخص المعنوى وذلك من خلال نص المادة 74 في البند الثاني , من قانون العقوبات الأردنى [51] .

وفى التشريع المصرى لم يتضمن قانون العقوبات رقم 58 لسنة 1937 م والذى مازال سارياً حتى الآن نصاً عاماً يقرر المسئولية الجنائية للأشخاص المعنوية والرأى السائد فقهاً وقضاءً أن المشرع لا يعترف بهذه المسئولية ، إلا فى الحالات الاستثنائية التى ورد بشأنها نص خاص .

---

ومف ل فع ول م م ي م ل وال ي عاونه م عة م ال اع ي ، وهاك أ اً رؤساء أق ام وفي أحـ ه ه ال ال ت ب ع سلعة ع أعلى م ا أعل ع ه ال ة على واجهة ال ، ح قال أم ال وق ال لل أن ال ة ال ي ت اع ال ع ال ف ال عل ع ه م ه ه ال لعة ق نف ، فاتُهـ ال ة الفة القان ن ال ادر عام 1968 م ال عاق على ب ع سلعة أك م ال ع ال عل ع ه، ول ال ة حاول أن ت فع ال ه ة ع نف ها ف فع أنها ق ات ت ج ع الاح ا ات ل ع وق ع ال ة، ون ه ه الأخ ة ق وقع م شد لا ت أفعاله إلى ال ة ذاتها، إلا أن م ة أول درجة أدان ال ة غ امة ق رها 25 ج هاً إس ل ًا، ف ع ال ة على ه ا ال أمام م ل الل ردات، فق ى أن ال ي في أح ال ال ال ا عة له ه ال ة لا ي خ في ن اق الأش اص ال ع ال ي ت لح أفعاله ل ام ال ل ة ال ائ ة ال ة لها ،( د. إب ا ح م شع ، أح ام ال ل ة ال ائ ة لل الاع ار في ال ع الإماراتي (دراسة مقارنة)، م جع ساب ، ص 67 ).

([50]) ال ادة 65 م قان ن العق ات رق 3 ل ة 1987 ، ال ادر في ال ة ال س ة الع د 182 ال ة ال ا عة ع ة ب ار خ 1987/12/20 وع ه م تار خ 1988/3/20.

([51]) ال ادة 74 م قان ن العق ات الأردني رق 16 ل ة 1960 ، ت على أنه "

أ- لا على أح عق ة ما ل ق اق م على الفع ع وعي ورادة.

ب- ع ال ال ع اس اء ال ائ ة ال م ة أو ال س ة ال س ة أو العامة م لاً ج ائ اً ع أع ال رئ ه أو أ م أع اء إدارته أو م ي ه أو أ م م ل ه أو ع اله ع ما أت ن ه ه الأع ال اس ه أو إح وسائله ف ه ش اً مع ًا.

ج- لا على الأش اص ال ع إلا ال غ امة وال ادرة وذا كان القان ن ي على عق ة أص ل ة غ ال غ امة اس ال غ امة ع العق ة ال رة وأن ل الأش اص ال ع في ال ود ال ع ة في ال اد م (22) إلى (24) م ه ا القان ن".

**ونصت المادة 13 من القانون رقم 80 لسنة 1948 م فى شأن تنظيم الرقابة على النقد "على أن يكون المسئول عن المخالفة في حالة صدورها عن شركة أو جمعية ، الشريك المسئول أو المدير أو عضو مجلس الإدارة أو رئيس مجلس الإدارة على حسب الأحوال " بل أكد بنص المادة 11 منه على مسئولية هؤلاء الأشخاص الطبيعيين فقط دون الشخص المعنوي حتى فى الأحوال التى لا يعاقب عليها القانون بغير الغرامة .**

**وتطبيقاً لقاعدة عدم جواز مساءلة الشخص المعنوى جنائيًا قضت محكمة النقض بأن الأصل أن الأشخاص الاعتبارية لا تُسأل جنائيًا عما يقع من ممثليها من جرائم أثناء قيامهم بأعمالها، بل إن الذى يُسأل هو مرتكب الجريمة شخصياً [52] .**

**وبذلك تقع العقوبات على الشخص الطبيعى دون الشخص المعنوى ، إما باعتباره هو مرتكب الجريمة بالمخالفة لأحكام القانون ، وإما لوقوع الجريمة من أشخاص آخرين ويتم معاقبته هو لعدم التزامه بمنع وقوع المخالفة التى يحظرها القانون .**

**ومع ذلك فقد اتجه المشرع فى بعض الحالات إلى إقرار المسئولية الجنائية للشخص المعنوى، بما يسمح بتوقيع العقوبة عليه استقلالاً عن العقوبة التى توقع على ممثله القانونى، ولأن هذه الحالات استثنائية فإنه لا يجوز مساءلة الشخص المعنوى جنائيًا فى غير هذه الحالات المنصوص عليها، بل يُسأل مدنياً فقط دون الإخلال بالمسئولية الجنائية الشخصية لمرتكبى الجريمة من ممثلى أو مديرى أو تابعى الشخص المعنوى، نصت المادة ( 12 ) من قانون التموين وتنظيم الأسعار المصري لسنة 1945 على أنه يجوز رفع الدعوى العامة على الشخص المعنوي والحكم عليه بالعقوبات المالية والمصادرة.**

**<u>ويرى الباحث</u> أنه كان يجب على المشرع المصرى أن يأخذ بمبدأ مسئولية الشخص الاعتبارى جنائيًا عن الجرائم المالية والضريبية أو الجرائم الاقتصادية التى يرتكبها ممثلوه أو الأشخاص الطبيعيون الذين يمارسون أعمالاً لحسابه وباسمه، وترتب عليها أفعال غير مشروعة جنائيًا، يعاقب عليها بغرامات أو تعويض مساوياً للعقوبة السالبة للحرية التي يتم تطبيقها على الشخص الطبيعي، وتكون رادعة له ولغيره من الأشخاص الاعتبارية الأخرى .**

**2 – مسئولية الشخص الطبيعى عن الجرائم المالية والضريبية كممثل أو مسئول عن الشخص الاعتبارى.**

---

([52]) د. شـ سـ كامـ ، الـ لـة الـ ائـة للأشـ اص الـ عـ ـة، دراسة مقارنة، دار الـهـ ـة العـ ـة، الـ عـة الأولى ،عام 1997، ص 61 .( مـ ار إلـه في د. عـ على أحـ الـ ارفي، الـ لـة الـ ائـة للـ الـ عـ دراسة مقارنة، مـ جع سابـ ، ص 85 ).

**تقع العقوبات على الشخص الطبيعى دون الشخص المعنوى، أما باعتباره هو مرتكب الجريمة بالمخالفة لأحكام القانون، وأما لوقوع الجريمة من أشخاص آخرين ويتم معاقبته هو لعدم التزامه بمنع وقوع المخالفة التي يحظرها القانون، ومن الواقع أن الشخص الطبيعى الذى يرتكب أى جريمة فإنه**

**سوف يعاقب عليها [53] .**

**فإسناد المسئولية الجزائية للشخص المعنوى، لا يعني نفى تلك المسئولية عن الأشخاص الطبيعيين الذين يقترفون الأفعال الإجرامية باسمه؛ لأن هؤلاء الأشخاص يرتكبون الجرائم عن وعى وإرادة، والعلم بكافة عناصر الجريمة ووقائعها، بما فى ذلك ماهية الفعل، وخطورته على الحق المعتدى عليه، مما يجعل كل أسباب المسئولية الجزائية متوافرة بحقه [54] .**

**<u>ويرى الباحث</u> هنا أن مسئولية الشخص الطبيعى عن أفعاله غير المشروعة كممثل للشخص الاعتبارى أو مسئولاً عنه ؛ هى مسئولية مالية قبل أن تكون مسئولية جنائية؛ لأنه قام بارتكاب كافة أركان الجريمة من أجل الحصول على هدفه الرئيسي (المال)، سواء كانت الأفعال التى قام بها مشروعة أو غير مشروعة ، متمثلة فى المجال الضريبى، بإنشاء أو تأسيس شركات وهمية من أجل اصطناع فواتير إلكترونية بالبيع والشراء عن واقعة بيع غير حقيقية [55] .**

**وتؤسس هذه الشركات بقصد اصطناع فواتير إلكترونية وهمية، عن واقعة بيع وهمية (غير حقيقية) بالبيع والشراء للغير بهدف تسوية حسابات للممولين أو المكلفين بين بعضهم البعض، مقابل مبلغ يتم تحصيله عن كل فاتورة إلكترونية بدون واقعة بيع حقيقية، ويقوم بإدارتها الممثلون أو الوكلاء القانونيون أو المسئولون المهنيون ذوو الخبرة، وتم التعامل عن طريقها بالبيع والشراء بحجم تعاملات أكثر من 22 تريليون جنيه خلال فترات ضريبية قصيرة جداً عن عام 2022 حتى النصف الأول من عام 2023، وأسفر عنها ضريبة تجاوزت 1,5 تريليون جنيه ضريبة على القيمة المضافة، وأكثر من 750 مليار جنيه ضرائب على الدخل طبقاً لقانون ضرائب الدخل رقم 91 لسنة 2005 وتعديلاته، لأكثر من 150 ألف ممول، وذلك طبقاً للمجموعات السلعية بالفواتير[56] ، كمتأخرات ضريبية على منظومة المخاطر ، كما موضح بالجدول رقم (1) .**

**جدول رقم (1)**

---

([53]) د. علوى على أحمد الشارفى، المسئولية الجنائية للشخص المعنوي دراسة مقارنة، مرجع سابق، ص 85 .

([54]) د. رامي يـ سـ مـ ناصـ ، الـ لـة الـ ائـة للـ الـ عـ ـ الـ ائـ الاقـ ادة، مـ جع ساب ، ص 30.

([55]) الـ ادة 68 بـ 10 مـ قاـن ن الـ ة على الـ ة الـ افة رق 67 لـ ة 2016 .

([56]) الـ ل مـ خلال شـ ة ( e finance ) على تقـ لـ ع الـ لـ مـ سلي الفـ اتـ على مـ مة الفـ اتـ الإلـ ونـ ة صادر في 2023/7/17 ضـ مـ ة للعـ ض على رئـ مـ لـ ة الـ ائـ الـ ة .

**حجم تعاملات الشركات الوهمية أوالصورية ضريبياً .**

| عدد الممولين | إجمالي إيرادات المبيعات | إجمالي الضريبة |
|---|---|---|
| 150,147 | 21,975,720,326,795,00 | 1,156,208,626,332,00 |

**المصدر : تقرير منظومة المخاطر بمصلحة الضرائب المصرية .**

**ويتضح من الجدول السابق، أن إجمالى الضريبة الواردة بإقرارات الشركات الوهمية يعادل إجمالى ربط الموازنة العامة للدولة عن العام المالي 2022 /2023، مما تعد من أخطر الجرائم الضريبية تأثيراً على الاقتصاد والدخل القومى كإيرادات مبيعات غير حقيقية، تعمل على زيادة عجز الموازنة العامة للدولة .**

**فهناك العديد من الأشخاص الاعتبارية التى يتم إنشاؤها من أجل ارتكاب أعمال غير مشروعة وتغطى تحت ستار مشروع صورى، كما أن هناك العديد من الانتهاكات الضخمة والجرائم التى ترتكب من قبل أشخاص اعتبارية فى سبيل تحقيق أهدافها، والتى قد تكون مشروعة أساساً، ناهيك عن الموازنات الضخمة للعديد من الأشخاص الاعتبارية فى عصرنا الحالى والتى قد تفوق موازنات العديد من الدول، وبالتالى قدرتها فى التأثير على اقتصاد العديد من الدول التى تعمل على أراضيها .**

**ومن منطلق مكافحة هذه الشركات، تقدمت نائب رئيس المصلحة بمذكرة للعرض على رئيس المصلحة لاتخاذ الإجراءات القانونية اتجاه هذه الشركات، كمرحلة أولى مكونة من عدد 125 شركة ذات مخاطر عالية، بإجمالى حجم تعاملات أكثر من 211 مليار جنيه، أسفر عن إجمالى ضريبة بالفواتير الإلكترونية أكثر من 29 مليار جنيه ، لم يسدد منها بالإقرارات سواء مبلغ 1,8 مليون جنيه فقط، كما هو موضح بالجدول رقم (2) .**

**الجدول رقم (2)**

**إجمالى المسدد من ضريبة الشركات الوهمية .**

| عدد الممولين | إجمالي إيرادات المبيعات | إجمالي الضريبة | إجمالي المسدد بالإقرار |
|---|---|---|---|
| 125 | 211,969,725,011,00 | 29,367,339,239,00 | 1,876,790,00 |

**المصدر : تقرير منظومة المخاطر بمصلحة الضرائب المصرية.**

**ويتضح من الجدول السابق أن المسدد من الضريبة الواردة بإقرارات هذه الشركات لا يمثل أكثر من 0,006 % من إجمالى الضريبة المستحقة على هذه الشركات الوهمية التى تأسست خلال فترة لا تتعدى الفترة الضريبية عن عام 2023/2022، وقامت السلطة التنفيذية (وزارة المالية ) بسرعة اتخاذ الإجراءات القانونية والاحترازية فى مواجهة هذا الطوفان من الشركات الوهمية، بإصدار قرار وزير المالية رقم 481 لسنة 2023 بشأن إنشاء سجل لقيد المحاسبين الذين يجوز لهم التوقيع على**

**الإقرارات الضريبية، أو التعامل مع مصلحة الضرائب المصرية نيابة عن الممولين أو المكلفين أو غيرهم من ذوى الشأن** [57] **.**

**ومن أمثلة هذه الشركات شركة مقاولات مسجلة بإحدى المأموريات تجاوز إجمالى المبيعات منذ بداية تسجيلها بالفاتورة الإلكترونية فى أبريل 2022 حتى 30 يونيه 2023، أكثر من 1,6 مليار جنيه، بإجمالى ضريبة من الفواتير المسجلة على منظومة الفواتير الإلكترونية أكثر من 233 مليون جنيه، لم يسدد منها سواء مبلغ 57601,00 جنيه، بما يعادل 0,024% من قيمة الضريبة المستحقة بإقرارها، كما هو موضح بالجول رقم (3) .**

**الجدول رقم (3)**
**حجم المبيعات لإحدى الشركات الوهمية .**

| إجمالي المبيعات منذ بداية التسجيل بالفاتورة | إجمالي الضريبة من الفواتير المسجلة بالمنظومة | إجمالي ضريبة المشتريات خلال فترة ابريل 2022 | إجمالي ضريبة المبيعات خلال فترة ابريل 2022 | صافي الضريبة بالإقرار |
|---|---|---|---|---|
| 1,672,573,215,00 | 233,769,056,00 | 74,442,061,00 | 74,469,611,00 | 27,550,00 |

**المصدر : تقرير منظومة المخاطر بمصلحة الضرائب المصرية .**

**ويتضح مما سبق أن أسباب زيادة عدد الشركات الوهمية، يكمن فى الآتى :**

**1 - اصطناع فواتير بالبيع والشراء للغير عن تعاملات غير حقيقية، بقصد التجارة بهذه الفواتير ببيعها للغير مقابل الحصول على نسبة من قيمة الفاتورة يتم تحديدها بين البائع والمشترى للفاتورة.**

**2– يقوم بإجراء هذه الأفعال الأشخاص الطبيعيون الممثلون أو الوكلاء أو المسئولون المهنيون ذوو الخبرة فى المجال المحاسبى والضريبى للأشخاص الاعتبارية .**

**ويؤثر ذلك بالسالب على منظومة الفاتورة الإلكترونية، بعكس ما كان متوقعًا من تطبيقها على المجتمع الضريبى فى الحد من التلاعب بحسابات الشركات، وتقنين التعاملات بين البائع والمشترى بواقعة بيع حقيقية، وجعل الإقرار الإلكترونى أكثر فاعلية فى ضبط المجتمع الضريبى .**

---

([57]) الفقرة الأولى من المادة الأولى من القرار رقم 481 لسنة 2023 الصادر في 2023/10/17، بأن إنشاء سجل الكتروني لدى مأمورية الضرائب المختصة بزارة المالية، إلا أن هذا القرار لم يَرَ النور؛ لاعتراض الممولين ونقابة المحاسبين على هذا القرار، وتم إرجاؤه إلى أجل غير مسمى، لحين تمكين مصلحة الضرائب المصرية من تطبيق منظومة الفواتير الإلكترونية وعلى المحاسبين الذين تشهد لهم النقابة المهنية؛ تنشيط السجل المحاسبي والقيد المالي، والجدير بالذكر أن هذا القرار جاء مكملًا لقرار رئيس مصلحة الضرائب المصرية (وزير المالية)، في شقه الخاص، وبأن يكون إضافة مادة إلى= =اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الصادر بالقرار رقم 206 لسنة 2020، ولم يتم نشر القرار الذي خرج بها، مما أثار غضب المحاسبين وقامت النقابة المهنية لهم بالاعتراض على هذه المادة.

**ويرى الباحث أن أفضل الإجراءات التى يجب اتخاذها لمواجهة هذه الجرائم المالية والضريبية التى تواجه المجتمع الضريبى، وتجعل هذه الشركات من ضمن الاقتصاد الرسمى وهى فى الواقع أخطر من الاقتصاد غير الرسمى، كخطر على الأمن القومى والاقتصادى، وتؤثر بالسلب على الموازنة العامة للدولة والناتج القومى وزيادة عجز الموازنة بضريبة فى حكم العدم على شركات وهمية (غير موجودة على أرض الواقع ) على النحو التالى :**

- **إجراءات عند تأسيس الشركات .**

**أ - لا تقبل مستندات التأسيس إلا بفتح حساب باسم الشخص الاعتبارى أياً كان كيانه القانونى، وإصدار دفتر شيكات باسمه وتحديد من لهم حق التوقيع على الشيكات أو التعاملات المالية للشركة، واستخراج إفادة من البنك بفتح الحساب وجارى استخراج دفتر شيكات، ومن لهم حق التوقيع على الشيكات البنكية للشركة .**

**ب - كما أنه يجب إضافة بند بالمادة 24 و25 من اللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد بوضع شرط أساسى فى استخراج البطاقة الضريبية أو شهادة التسجيل أن تكون من مستندات التسجيل أو فتح الملف؛ شهادة أو إفادة بفتح الحساب البنكى باسم الشركة ومن لهم حق التوقيع فى المعاملات البنكية والمالية معتمدة من البنك أو الجهة التي تم فتح الحساب بها.**

- **إجراءات عند تقديم الشركة للإقرارات .**

**أ – إضافة مادة باللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد مقابل المادة 29 من قانون الإجراءات الضريبة الموحد رقم 206 لسنة 2020 ، بفتح أيقونة بالإقرارت تحتوى على بيانات المحاسب القانونى [58] القائم بإعداد الإقرار الضريبى ورفع الفاتورة الإلكترونية أو الإيصال الإلكترونى على المنظومة للممول أو المكلف ، ولا يقبل الإقرار إلا بتدوين هذه البيانات .**

**ب - وضع نص صريح باللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد، لا تقبل الفاتورة الإلكترونية على المنظومة إلا بوضع إشعار سداد (رقم شيك أو رقم إيداع سداد بنكي أو رقم تحويلي قيمة الفاتورة ) ويتم ذلك بإنشاء أيقونة إلكترونية بإقرارات ضرائب الدخل أو إقرارارت الضريبة على القيمة المضافة مرتبطة بلينك مع اتحاد بنوك مصر، ولا تقبل الفاتورة إلا بتسجيل إشعار الدفع المرتبط بالبنك نظرًا لعدم وجود مدفوعات نقدية بين البائع والمشتري في قيمة الفواتير التي لا تقل عن 50 ألف جنيه .**

---

([58]) تـ الأقـنة على بـانات الـ اسـ القـانـنى على الـ الـالى : ( اسـ الـ اسـ رـا ـأ – الـقـ القـ مي للـ اسـ – عـ ان الإقامة للـ اسـ – عـ ان مـ الـ اسـ أو مـ ان عـ لـه – رقـ القـ الـقـاـة مـتـ بلـ مع الـقـاـة – أرقام تلـفـ ن الـ اسـ القـانـني ).

**كما يوصى الباحث بضرورة إنشاء وحدة للشركات الوهمية تتبع رئيس مصلحة الضرائب المصرية ورئيسها رئيس قطاع مكافحة التهرب الضريبي، تقوم بمتابعة الشركات الوهمية بالتعاون مع وحدة المخاطر باتخاذ كافة الإجراءات القانونية حيال هذه الشركات على النحو التالى :**

**أولًا : يتم حصر هذه الشركات عن طريق وحدة المخاطر بمتابعة الإقرارات الشهرية للضريبة على القيمة المضافة والإقرارات السنوية لضرائب الدخل .**

**ثانيًا: تحليل هذه الشركات عن طريق المبيعات والمشتريات؛ عندما تكون المدخلات أو الضريبة المخصومة تساوي المبيعات أو أكثر أو أقل بنسبة بسيطة جداً .**

**ثالثًا: تقوم الوحدة بعمل التحريات اللازمة ومتابعة التحليل المالي للإيرادات والمشتريات وهل هذه تعاملات حقيقية ام تعاملات غير حقيقية بقصد إصدار فواتير للبيع عن أعمال غير حقيقية .**

**رابعًا: اتخاذ الإجراءات القانونية حيال هذه الشركات على مستوى الجمهورية بمساعدة المأموريات التابعة لها هذه الشركات من عمل محاضر أعمال للفحص المبدئي وعمل محاضر استيفاء وإثبات حالة ومناقشة ومواجهة لأصحاب هذه الشركات والمحاسب القانونى لها .**

**خامسا: مخاطبة كافة المأموريات بعدم خصم أى تعاملات لهذه الشركات مع شركات أخرى تم التعامل معها حتى يتم حوكمة هذه الشركات، وعمل محاضر تصالح وسداد المستحقات الضريبية وإنهاء المخالفات وتحويل هذه الشركات من الشركات الوهمية إلى شركات حقيقية، واندماجه إلى الاقتصاد الرسمى .**

## الخاتمة

تناول موضوع البحث تعريف الاشخاص الإعتبارية في ظل قانون الشركات المصري رقم 159 لسنة 1981 وتعديلاته واللائحة التنفيذية له ، لما لهما من آثار علي الحصيلة الضريبية وإنعكاسها علي الإيرادات الضريبية للشركات الوهمية ، وأنه يجب معالجة الضريبة من الناحية القانونية والإقتصادية ، من أجل المحافظة علي حقوق الخزانة العامة للدولة ، في تحصيل الضريبية والمتاخرات الضريبية ، وتخفيف العبء عن كاهل الإدارة الضريبية .

- وتناولنا في المبحث الأول تاسيس الشركات حيث الشكل والغرض ، وتشتمل الشركات على الشركات الكبيرة والصغيرة ، وتتنوع أنشطتها من الصناعات التقليدية إلى الشركات الناشئة في مجال التكنولوجيا فهناك شركات الأموال (المساهمة – التوصية بالأسهم – ذات المسئولية المحدودة ) والمستندات المطلوبة للتأسيس ، والإجراءات القانونية اللازمة لإنشاء هذا النوع من الشركات ، والمستندات المطلوبة في تأسيس شركات الأشخاص هي الشَّرِكاتُ الَّتي يَقومُ كِيانُها على أشْخاصِ الشُّرَكاءِ فيها ؛ حيثُ يكونُ لأشْخاصِهم اعْتِبارٌ، ويَعرِفُ بعضُهم بعضًا ، ويَثِقُ كلُّ واحِدٍ مِنهم في الآخَرِ .

- أما المبحث الثاني والذي يحمل عنوان أنواع الشركات الوهمية ، كشركات الأموال (المساهمة – التوصية بالأسهم – ذات المسئولية المحدودة ) وآثارها ضريبياً ، تناولنا فيه أيضاً أنواع شركات الأشخاص (شركة التضامن – التوصية البسيطة – شركة المحاصة ) : هي الشَّرِكاتُ الَّتي يَقومُ كِيانُها على أشْخاصِ الشُّرَكاءِ فيها ؛ حيثُ يكونُ لأشْخاصِهم اعْتِبارٌ، ويَعرِفُ بعضُهم بعضًا ، ويَثِقُ كلُّ واحِدٍ مِنهم في الآخَرِ .

- وتناولنا في المبحث الثالث المسؤولية عن الجرائم المالية والضريبية ، وأراء الفقهاء في مسؤولية الشخص المعنوي أو الأعتباري جنائياً عن أفعالة غير المشروعة ، وتحديد المسؤولية للشخص الإعتباري عن الجرائم المالية والضريبية ، ومسؤولية الشخص الطبيعي عن أفعاله التي إرتكبها كممثل أو مسؤول للشخص الإعتباري ، ترتب علي ذلك عدة نتائج وتوصيات علي النحو التالي :

**أولاً : نتائج البحث**

أثمرت دراسة البحث عن عدة نتائج أهما :

1 – تأثير الإيرادات الضريبية بظاهرة الشركات الوهمية ، في زيادة الإيرادات الضريبية بضريبة وهمية غير حققية نتجة عن تعاملات بدون بيع حقيقي .

2 – تحميل الموازنة العامة للدولة بإيردات ضريبية وهمية عن تعاملات بيع غير حقيقية نتيجة لاصطناع فواتير إلكترونية تم بيعها للغير بدون واقعة بيع حقيقية .

3 - مسؤولية الشخص المعنوي أو الأعتباري جنائياً عن أفعالة غير المشروعة ، وتحديد المسؤولية للشخص الإعتباري عن الجرائم المالية والضريبية ، ومسؤولية الشخص الطبيعي عن أفعاله التي إرتكبها كممثل أو مسؤول للشخص الإعتباري .

4 – مشاركة الممثل القانوني أو الوكيل الضريبي في تأسيس الشركات الوهمية ، من أجل بيع فواتير إلكترونية للغير بدون واقعة بيع فعلية ، وتسويتها بالإقرارت ، عند تقديمها علي منظومة الإقرارت الإلكترونية ، بإجمالي إيرادات مبيعات مقابل إجمالي مشتريات متساوية لها أو أكثر ليصبح الإقرار صفري أو دائن لصالح الممول أو المكلف .

**ثانياً** : **أهم التوصيات** .

ويري الباحث أن هناك بعض التوصيات يجب تنفيذها حتي يتم القضاء علي ظاهرة الشركات الوهمية وهما :

1 - لاتقبل مستندات التأسيس إلا بفتح حساب بأسم الشخص الإعتباري أي كان كيانة القانوني ، وإصدار دفتر شيكات بإسمه وتحديد من لهم حق التوقيع علي الشيكات أو التعاملات المالية للشركة ، وإستخراج إفادة من البنك بفتح الحساب وجاري إستخراج دفتر شيكات ، ومن لهم حق التوقيع علي الشيكات البنكية للشركة .

2 - إضافة مادة باللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد مقابل المادة 29 من قانون الإجراءات الضريبة الموحد رقم 206 لسنة 2020 ، بفتح أيكونة بالإقرارت تحتوي علي بيانات المحاسب القانوني [1] القائم بإعداد الإقرار الضريبي ورفع الفاتورة الإلكترونية أو الإيصال الإلكتروني علي المنظومة للممول أو المكلف ، ولا يقبل الإقرار إلا بتدوين هذه البيانات.

3 - وضع نص صريح باللائحة التنفيذية لقانون الإجراءات الضريبية الموحد ، لا تقبل الفاتورة الإلكترونية علي المنظومة إلا بوضع اشعار سداد (رقم شيك او رقم إيداع سداد بنكي او رقم تحويلي قيمة الفاتورة ) ويتم ذلك بإنشاء ايكونة إلكترونية بإقرارات ضرائب الدخل او إقرارارت الضريبة علي القيمة المضافة مرتبطه بلنك مع اتحاد بنوك مصر ، ولا تقبل الفاتورة إلا بتسجيل اشعار الدفع المرتبط بالبنك نظرا لعدم وجود مدفوعات نقدية بين البائع والمشتري في قيمة الفواتير التي لا تقل عن 50 الف جنية .

**تم بحمد الله تعالى وتوفيقه**

# قائمة المراجع

## أولاً : المراجع العربية

### الكتب :


1- د/ ابراهيم حبيب محمد شعيب – أحكام المسئولية الجنائية للشخص الإعتباري في التشريع الإماراتي (دراسة مقارنة) – كلية القانون – جامعة الإمارات العربية المتحدة – فبراير 2018.

2- د/ أحمد عبدالظاهر – الحماية الجنائية لحق الشخص المعنوي في الشرف والإعتبار – دار النهضة العربية – القاهرة – الطبعة الأولي عام 2005.

3- د/ باسل عبداللطيف محمد علي – المسؤولية الجنائية للاشخاص المعنوية (دراسة مقارنة ) رسالة ماجستير –كلية القانون والسياسة –جامعة بغداد – عام 1978 .

4- د/ رشاد حسن خليل – الشركات في الفقة الإسلامي دراسة مقارنة – دار الرشيد للنشر والتوزيع -الرياض - الطبعة الثالثة عام 1401 هـ -1981م .

**5-** د/ رامي يوسف محمد ناصر- المسؤولية الجزائية للشخص المعنوي عن الجرائم الاقتصادية -كلية الدراسات العليا -جامعة النجاح الوطنية – فلسطين – عام 2010.

**6- د / سميحة القليوبي - الشركات التجارية – دار النهضة العربية – الطبعة الخامسة 2011 .**

**7-** د/ شريف سيد كامل – المسؤولية الجنائية للأشخاص المعنوية –دراسة مقارنة – دار النهضة العربية – الطبعة الأولي –عام 1997 .

**8-** د/ طعيمه الجرف – القانون الإداري (دراسة مقارنه في تنظيم ونشاط الإدارة العامة)– مكتبة القاهرة الحديثة – القاهرة –1970.

**9-** د/ عبدالوهاب عمر البطراوي – أساس المسؤولية الجنائية الشخص المعنوي الخاص – مجلة الأمن والقانون – أكاديمية شركة دبي — عام 2005.

**10-** د/ علوي علي أحمد الشارفي – المسئولية الجنائية للشخص المعنوي دراسة مقارنة – المركز اليمقرتطي العربي للدراسات الإستراتيجية والسياسية والإقتصادية برلين – ألمانيا – الطبعة الأولي 2019.

**11-** د/ عبدالقادر عوده – التشريع الجنائي الإسلامي مقارناً بالقانون الوضعي – الجزء الأول – الطابعة التاسعة - دار الكاتب العربي – بيروت – عام 1987 .

**12-** د. عبد السلام بن محمد الشويعر- المسؤولية الجنائية للشخصية المعنوية في الفقه الإسلامية - المجلة العربية للدراسات الأمنية والتدريب - جامعة نايف العربية للعلوم الأمنية - مجلد 20 , عدد 4 - عام 2005 - ص 20 .

**13- د. عمر فتحي رمضان عبدالعاطي، الملاذات الضريبية "دراسة مقارنة "، رسالة دكتوراه، كلية الحقوق، جامعة حلوان، عام 2021، ص 8.**

**14- د/ محمد محمد عبد الله العاصى - المسئولية الجنائية للأشخاص المعنوية ( دراسة فى ضوء التشريعات المصرية والفرنسية)- المجلة القانونية - المجلد رقم ٧- العدد الثانى - ربيع 2020.**

**المجلات والمقالات :**

1 - 1 – د/ محمد محمد عبد الله العاصى - المسئولية الجنائية للأشخاص المعنوية ( دراسة فى ضوء التشريعات المصرية والفرنسية)- المجلة القانونية-المجلد رقم ٧- العدد الثانى - ربيع ٢٠٢٠ .

**القوانين واللوائح :**

1 – قانون العقوبات الأردني رقم 16 لسنة 1960 .

2 - القانون رقم ٣٤ لسنة ١٩٧٦ بشأن السجل التجارى .

3 - قانون الشركات رقم 159 لسنه 1981 ، والمعدلة بالقانون 3 لسنة 1998 .

4 - قانون العقوبات رقم 3 لسنة 1987 ، الصادر في الجريدة الرسمية العدد 182السنة السابعة عشرة بتاريخ 1987/12/20 وعمل به من تاريخ 1988/3/20.

5 – قانون الشركات السوري رقم 29 لعام 2011

6 - قانون الضريبة علي القيمة المضافة رقم 67 لسنة 2016 .

7 - قانون الإجراءات الضريبية الموحد رقم 206 لسنة 2020.

8 - اللائحة التنفيذية للقانون رقم 159 لسنة 1981 ، بالقرار رقم 96 لسنة 1982 الصادرة في 23 وليو 1982 الوقائع المصرية – العدد .145

6 - القرار رقم 481 لسنة 2023 الصادر في 2023/10/17 ، بشأن إنشاء سجل لقيد المحاسبين بوزارة المالية

**الأحكام :**

1 - الطعن رقم ( 136 ) لسنة 37 قضائية، جلسة 16 / 5 / 1967 ، القاعدة131 ، السنة الثامنة عشرة، العدد الثاني، المكتب الفني، مجموعة الأحكام الصادرة عن الدائرة الجنائية ، ص 681 ،

2 - الطعن رقم ٢٤٤٨٠ لسنة ٦٤ ق – جلسة 2003/5/28 .

3 – حكم محكمة النقض رقم 469 لسنة 37 ق – جلسة 1973/3/3 .

**تسويات وتقارير :**

1- الهيئة العامة للإستثمار والمناطق الحرة ( قطاع الجودة وتحسين الأداء ) بشأن تأسيس الشركات .

2 - تقرير وحدة المخاطر بمصلحة الضرائب المضرية بالعرض علي السيد الأستاذ رئيس مصلحة الضرائب المصرية بشأن حوكمة تعاملات المسجلين بمصلحة الضرائب لحصر الاقتصاد غير الرسمي من خلال تحليل بيانات الفواتير الإلكترونية لاكتشاف وحصر الشركات الوهمية التي تقوم ببيع فواتير إلكترونية ، الصادر في 2023/7/17 .

**<u>ثانياً : المراجع الأجنبية</u>**

1- Yannick Damgard, Thomas Big, and Niels Johansen - Rise of fictitious investments Hex companies created in tax havens undermine tax collection in developed, emerging market

and developing economies-Journal of Finance and Development - September 2019 - From the International Monetary Fund's April 2019 Financial Monitor Report.
2- African Union Commission and OECD, High Level Launch of the TaxTransparency in Africa 2020 report, Webinar, June 25, 2020 , page 12.

## قائمة الجداول


| م | البيان | رقم الصفحة |
|---|---|---|
| 1 | إجمالي ايرادات المبيعات لعدد أكثر150 الف شركة وهمية | 26 |
| 2 | إجمالي إيرادات المبيعات لعدد 125 شركة وهمية | 27 |
| 3 | إجمالي تعاملات إحدي شركات المقاولات الوهمية ضريبياً | 28 |


## ثبت بالمحتويات


| الموضوع | رقم الصفحة |
|---|---|
| ملخص البحث | 3 |
| توطئة | 5 |
| أهمية البحث | 6 |
| إشكالية البحث | 6 |
| حدود ونطاق البحث | 6 |
| فرضيات البحث | 7 |
| منهجيت البحث | 7 |
| تقسيم البحث | 7 |
| المبحث الأول : تأسيس الشركات الوهمية أو الصورية | 8 |
| المطلب الأول : إجراءات التأسيس لشركات الأموال | 9 |
| المطلب الثاني : إجراءات التأسيس لشركات الأشخاص | 11 |
| المبحث الثاني : أنواع الشركات الوهمية(الصورية). | 13 |
| المبحث الثالث : المسئولية عن الجرائم المالية والضريبية للشخص الإعتباري . | 16 |
| أولاً : الشخصية القانونية للشخص الإعتباري | 16 |
| الرأى الأول : الرأي المعارض لمسئولية الشخص الإعتباري. | 17 |
| • صعوبة تطبيق العقوبات على الشخص المعنوى. | 19 |
| الرأى الثاني : الرأي المؤيد لمسئولية الشخص الإعتباري.. | 19 |
| ثانيا : تحديد المسئول عن الجرائم المالية والضريبية للأشخاص الاعتبارية | 22 |
| 1 – مسئولية الشخص الاعتبارى عن الجرائم المالية والضريبية . | 22 |
| 2 – مسئولية الشخص الطبيعى عن الجرائم المالية والضريبية كممثل أو مسئول عن الشخص الاعتبارى. | 25 |
| • إجراءات عند تأسيس الشركات . | 29 |
| • إجراءات عند تقديم الشركة للإقرارات . | 29 |
| الخاتمة | 31 |

| | |
|---|---|
| أولاً : نتائج البحث | 31 |
| ثانياً : أهم التوصيات | 32 |
| **قائمة المراجع** | 33 |
| **قائمة الجداول** | 35 |
| **قائمة المحتويات** | 35 |